

不納付加算税を賦課すべきでない 「正当な理由」の解釈

——源泉徴収制度の特殊性からみた異質説の提唱——

木山泰嗣

《目次》

はじめに

- I 支払者に求められる源泉徴収義務の成否の判断
- II 近時の2つの事例
- III 加算税制度の意義及び沿革と「正当な理由」の解釈
- IV 不納付加算税を賦課すべきでない「正当な理由」
- V 検討——事務運営指針の改正も含めて

おわりに

はじめに

加算税は、法定申告期限までに適正な申告がない場合や、法定納期限までに適正な徴収納付がない場合に賦課される附帯税である（国税通則法 65 条 1 項、66 条 1 項、67 条 1 項、68 条 1 項ないし 3 項）。延滞税や加算税などの附帯税については、従来それほどさかんに研究がなされておらず¹⁾、本税である所得税や法人税、相続税などが税法研究の中心にあった²⁾。しかし、平成 18 年に税理士虚偽申告事件やストック・オプション事件で過少申告加算税を賦課すべきでない「正当な理由」を認める判断が最高裁によりなされると³⁾、本税の 10% 程度に過ぎないこの加算税についても、過少申告加算税を中心にその免除要件としての「正当な理由」についての研究が活発化した⁴⁾。平成 18 年の最高裁判決により、これまで明確にされていなかった

- 1) 先行研究に、池本征男「加算税制度に関する若干の考察」税大論叢 14 号（1981 年）8 頁、品川芳宣『附帯税の事例研究』（財経詳報社、1989 年）、石倉文雄「加算税制度の沿革と目的」、同「過少申告加算税・無申告加算税・不納付加算税—制度の目的・内容、学説・判例とその検討—」などを所収し「加算税制度」をテーマに刊行された日税研論集 13 号（1990 年）、木村弘之亮『租税過料法』（弘文堂、1991 年）等がある。
- 2) 過少申告加算税が従来税法研究の中であまり注目されてこなかった原因として、比較的負担が軽いことを指摘するものに、佐藤英明「過少申告加算税を免除する『正当な理由』に関する一考察—IMPACT を手がかりとして」同『脱税と制裁（増補版）』（弘文堂、2018 年）343 頁。
- 3) 最判平成 18 年 4 月 25 日民集 60 巻 4 号 1728 頁、最判平成 18 年 10 月 24 日民集 60 巻 8 号 3128 頁、最判平成 18 年 11 月 16 日集民 222 号 243 頁。なお、税理士虚偽申告事件は同種事件が複数あり、もう 1 つの事件では「正当な理由」は認められなかった（最判平成 18 年 4 月 20 日民集 60 巻 4 号 1611 頁）。また、ストック・オプション事件では、平成 19 年にも「正当な理由」を認める判決が言い渡されている（最判平成 19 年 7 月 6 日集民 225 号 39 頁）。しかし、最高裁平成 18 年 4 月 20 日判決は、過少申告加算税制度の意義や「正当な理由」の意義・判断基準について初めて明らかにされた先例となった。この最高裁判決が、その後の裁判例でも繰り返し引用されている。
- 4) 法解釈をめぐる論点で最高裁が初めて国税通則法 65 条 4 項の「正当な理由」を認めたストック・オプション事件（最判平成 18 年 10 月 24 日・前掲注 3）及び最判平成 18 年 11 月 16 日・前掲注 3）の納税者側の代理人をつとめていた筆者は、数十件の同種事件の訴訟追行をするなかで、「正当な理由」を主張立証するために当時さまざまな文献にあたったが、このような議論が行われている文献は極めて少なく主張を構築するのに苦勞をした。しかし、最高裁平成 18 年の両判決後は、過少申告加算税を賦課すべきでない「正当

た過少申告加算税の制度趣旨（ただし、後述（Ⅲ 1 (2)）のとおり、二重処罰の禁止（憲法 39 条後段）の判例はあった。）や国税通則法 65 条 4 項（平成 28 年法律第 15 号による改正前のもの。現行法では 65 条 4 項 1 号を指すが、本稿では判例のほとんどが同改正前の事例であるため、以下においては 65 条 4 項とのみ表記する。）の「正当な理由」の意義・判断基準が明らかになった⁵⁾。訴訟においても本税を争う納税者が予備的に「正当な理由」についても主張することが増え、その後も、平成 24 年に養老保険事件で⁶⁾、平成 27 年に航空機リース匿名組合事件で⁷⁾、それぞれその有無の判断が、最高裁で下されている。こうした数々の最高裁判決を契機として、過少申告加算税については特に判例を中心とした研究が近年はなされている⁸⁾。過少申告加算税は、申告をしたものの法令に照らし過少であった場合に賦課されるものであり、法定申告期限までに申告をしていなかった場合に賦課される無申告加算税とあわせて、申告納税制度を前提とする行政上の措置である。

これに対し、申告納税制度を前提にしない徴収納付義務の適正な履行を確保するための行政上の措置として賦課・徴収されることになる不納付加算税がある。不納付加算税も、法定納期限までに徴収納付をしなかったことについて「正当な理由」が認められれば同じように免除される（国税通則法 67 条 1 項ただし書）。不納付加算税は源泉徴収義務との関係で実務的にもよく問題になるものであるが、どのような場合に不納付加算税を賦課すべきでない「正当な理由」が認められるのかについては、過少申告加算税のように最高裁まで争われたものがこれまでほとんどなく（少

な理由」の論稿が活発に公表されるようになった。例えば、落合秀行「加算税の免除要件—納税者の権利保護との関係から—」税大論叢 68 号（2011 年）469 頁等がある。

5) 例えば、最判平成 11 年 6 月 10 日集民 193 号 315 頁、最判平成 16 年 7 月 20 日集民 214 号 1071 頁では、過少申告加算税制度の意義や趣旨、「正当な理由」の意義・判断基準などの一般論（規範）について明らかにすることなく、その事例において「正当な理由」が認められないことのみが判断されていた。「正当な理由」の判断基準が明確に示されずにこれが否定された点については、批判もなされていた（山田二郎「判批」ジュリ 1292 号（2005 年）187 頁参照）。

6) 最判平成 24 年 1 月 16 日集民 239 号 555 頁。

7) 最判平成 27 年 6 月 12 日民集 69 巻 4 号 1121 頁。

8) 酒井克彦『附帯税の理論と実務』（ぎょうせい、2010 年）、同編『新しい加算税の実務』（ぎょうせい、2016 年）、落合・前掲注 4）等。

なくとも、最高裁判決が下されるまで争われたような例はなく⁹⁾、またこれを中心的に扱った研究も、判例の数に比例するようにあまりみられない。その意味で不納付加算税について、申告納税制度を前提とする他の加算税（過少申告加算税・無申告加算税）とは異なる視点が必要ではないかと問題提起する論文が、注目される¹⁰⁾（筆者も同様の視点に立つ）。なお、近時の事例には、破産管財人が破産会社の元従業員に配当した退職手当の源泉徴収義務の成否が争われたものがある。同事例では、平成23年に最高裁で源泉徴収義務は成立しないことが判断されるよりも前に¹¹⁾、下級審で「正当な理由」が認められ、不納付加算税の賦課決定処分が取り消されていた¹²⁾（国側の上告は不受理で確定していた¹³⁾）。

ところで、近時の裁判例をみると、支払時に自らに源泉徴収義務が生じるか否かを判断することが困難な事例が増えているように思われる。こうした事例においても不納付加算税が賦課されることになるとすれば、本来は法定納期限までに適正な徴収納付がなされることを目的として定められたはずの行政上の措置が、支払者（徴収納付義務者）に酷な負担となり、その目的を達成する手段としても機能しない課税がなされる危険が生じる。

この点、過少申告加算税を賦課すべきでない「正当な理由」については、最高裁

9) 過少申告加算税制度の意義やこれを賦課すべきでない「正当な理由」の意義・判断基準については最高裁判決があるが（最判平成18年4月20日・前掲注3）等）、不納付加算税制度の意義やこれを賦課すべきでない「正当な理由」の意義・判断基準が判示された最高裁判決は未だない。

10) 酒井克彦「加算税免除規定にいう『正当な理由』該当性判断における不当・酷説（上）（下）」税務事例46巻11号（2014年）1頁、47巻1号（2015年）16頁、同「申告に係る加算税・納付に係る加算税—附帯税制度における加算税の役割—」中央ロー・ジャーナル11巻4号（2015年）21頁。「正当な理由」の判断において、源泉徴収制度を前提にする不納付加算税の特殊性を指摘するものに、木村・前掲注1）170頁、品川芳宣『附帯税の事例研究〔第4版〕』（財経詳報社、2012年）236頁、酒井・前掲注8）（『新しい加算税の実務』）134-135頁〔和泉彰宏執筆部分〕等がある。

11) 最判平成23年1月14日民集65巻1号1頁。評釈には、若林元伸「判批」ジュリ1418号（2011年）100頁、渕圭吾「判批」判時2136号（2012年）170頁、松下淳一「判批」中里実＝佐藤英明＝増井良啓＝渋谷雅弘編『租税判例百選〔第6版〕』（有斐閣、2016年）222頁等がある。

12) 大阪高判平成20年10月15日税資258号順号11050。

13) 最決平成22年12月17日税資260号順号11574。

判例も比較的多い。これが争点とされた裁判例も多数あるところであり、国税庁長官による事務運営指針においても、誤指導がなされた場合（第 1.1 (1)）や、申告後に新たな法解釈が明らかにされて課税庁の見解が変更された場合（同 (3)）にも「正当な理由」が認められることが明記されている¹⁴⁾。こうして制度の目的が機能しない場面には過少申告加算税が賦課されないように、柔軟な行政解釈が示されている。これに対して不納付加算税についての事務運営指針をみると、後者（新たな税法解釈の公表）については「正当な理由」が認められる例として挙げられているほか、不納付加算税に固有の事由も挙げられている。しかし、誤指導がなされた場合の規定はなく、支払時に源泉徴収義務が生じるか否かの難しい判断を迫られるような場合について特に配慮した事由も挙げられていない¹⁵⁾。裁判例をもみても、支払時に源泉徴収義務が生じるか否かの判断が支払者にとって困難であった場合に「正当な理由」が認められるとされたものは、ほとんどみられず（ただし、これに近い判断を一般論として示しながら、あてはめにおいて否定した裁判例はある¹⁶⁾）、その免除要件が不納付加算税制度の目的との関係で捉えられていないように思われる。

本稿ではこうした目的意識に立ちながら、別稿で論じた源泉徴収義務の解釈論における明確性の理論では救済されない場合に、少なくとも不納付加算税を賦課すべきでない「正当な理由」が認められるべきことを理論的に明らかにする。具体的には、他の加算税とは異なる不納付加算税における特殊性を十分に考慮した「正当な理由」の判断のあり方を示す。もって行政解釈としての事務運営指針についても改正がなされるべきことを提言するのが、本稿である。

14) 国税庁長官「申告所得税及び復興特別所得税の過少申告加算税及び無申告加算税の取扱いについて（事務運営指針）」。第 1.1 (1) には、「税法の解釈に関し、申告書提出後新たに法令解釈が明確化されたため、その法令解釈と納税者の解釈とが異なることとなった場合において、その納税者の解釈について相当の理由があると認められること。」と記載され、同 (3) には「確定申告の納税相談等において、納税者から十分な資料の提出等があったにもかかわらず、税務職員等が納税者に対して誤った指導を行い、納税者がその指導に従ったことにより過少申告となった場合で、かつ、納税者がその指導を信じたことについてやむを得ないと認められる事情があること。」と記載されている。

15) 国税庁長官「源泉所得税及び復興特別所得税の不納付加算税の取扱いについて（事務運営指針）」。

16) 神戸地判平成 2 年 5 月 16 日税資 176 号 785 頁。ただし、控訴審ではこの考え方も否定されている（大阪高判平成 3 年 9 月 26 日税資 186 号 635 頁）。

I 支払者に求められる源泉徴収義務の成否の判断

法所定の支払をする者には、その支払の際に、源泉所得税を徴収して翌月10日までに国(税務署)に納付すべき義務が生じる。この徴収納付義務を、源泉徴収義務という。源泉徴収義務が生ずる所定の支払には、会社が従業員や役員に支払う給与等(同法183条1項)、退職の際に支払う退職手当等(同法199条)、弁護士等に対して支払う報酬(同法204条1項)などが典型例として挙げられるほか、非居住者や外国法人に対して支払う所定の国内源泉所得(同法161条1項、212条1項)も挙げられる¹⁷⁾。

この源泉徴収義務は、支払のときに納税義務が成立し、特別の手續を要することなく、同時に確定するものとされている(国税通則法15条2項2号、3項2号)。これを自動確定方式という。自動確定方式は、源泉所得税や予定納税に係る所得税など特殊な例に限られて採用されている税の確定方式であり(同法15条3項)¹⁸⁾、原則である申告納税方式(同法16条1項1号)や、国税においては加算税など例外的なものに採用されている賦課課税方式(同項2号)と並ぶ、第3の課税方法である。

そこで、何らかの支払をする者は、その支払の際に、自らの支払が法所定の源泉徴収義務が生じるものであるか否かを判断することが求められる。この判断にあたっては、例えば非居住者に対する所定の支払の場合には、支払の相手方である受給者が非居住者(所得税法2条1項5号)であるか、すなわち、受給者の住所及び居所が国内にあるのか国外にあるのかを見極める必要があり¹⁹⁾、その判断をするために当

17) 他には、利子所得及び配当所得(所得税法181条-182条)、公的年金等(同法203条の2-203条の6)、生命保険契約等に基づく年金(同法207条-209条)定期積金の給付補てん金等(同法209条の2-209条の3)、匿名組合契約等の利益の分配(同法210条-211条)等がある。

18) 他には、自動車重量税、印紙税(印紙税法(昭和42年法律第23号)第11条及び第12条(申告納税方式による印紙税)の規定の適用を受ける印紙税及び過怠税を除く。)、登録免許税、延滞税及び利子税がある。

19) 非居住者とは「居住者以外の個人」とされており(所得税法2条1項5号)、居住者は「国内に住所を有し、又は現在まで引き続いて1年以上居所を有する個人」とされているため(同項3号)、住所及び居所の判定が必要になる。所得税法上の住所の判定が争われたものに東京高判平成20年2月28日判タ1278号163頁、東京高判平成28年12月1日裁判所HP等がある。なお、相続税法上の「住所」について判示されたものに、最判平成

該源泉徴収義務の課税要件を充足する支払といえるか否かを調査確認しなければならないことになる。この調査確認が法律上の義務といえるかについては、所得税法上に明文規定はなく、学説も一致した答えを用意するところではないが²⁰⁾、別稿で論じたように²¹⁾、源泉徴収義務を定めた規定を前提にすると、当該規定の適用の有無を判断するための調査確認が一種の付随義務として源泉徴収制度に内在されていると解するのが妥当である²²⁾。

支払時における源泉徴収義務の課税要件充足の有無の判断は、給与等の支払や弁護士等に対する報酬の支払のように、支払者と受給者との間における契約関係や支払われる金員等の法的性質から容易に判断できる限りにおいては問題を生じない。また、本来、源泉徴収制度は支払者にとっても一義的に明確に判断できることがその合憲性や合理性の基礎にあると理解されてきた²³⁾。

しかし、近時は、以下にみるように納税義務が成立して確定する支払時には、支払者の調査確認能力ではこれを駆使しても明確な判断が困難であるような事例があ

23年2月18日訟月59巻3号864頁、名古屋高判平成25年4月3日訟月60巻3号618頁等がある。

20) 注意義務があると解した裁判例として、東京高判平成28年12月1日・前掲注19)。源泉徴収義務を負うことになる支払者には、一定の調査確認をする義務があると指摘するものには、これを注意義務と呼ぶものや調査確認義務と呼ぶものなども含め、伊藤雄太「源泉徴収義務者の注意義務—非居住者から土地等を買受ける場合を中心に—」税法学570号(2013年)17頁、岩崎政明「非居住者に対する不動産の譲渡対価・賃料の支払いと源泉徴収義務」木村弘之亮先生古稀記念論文編集委員会編『公法の理論と体系思考』(信山社、2017年)143頁、佐藤孝一「判批」税務事例46巻4号(2014年)5頁、酒井克彦「源泉徴収制度における源泉徴収義務の範囲(下)」税務事例47巻9号(2015年)3頁等がある。

21) 山本泰嗣「源泉徴収制度をめぐる諸問題—特別密接関係と支払者に注意義務はあるのかを中心に—」青山ローフォーラム6巻2号(2018年)73頁。

22) 山本・前掲注21)117頁。

23) 志場喜徳郎＝荒井勇ほか編『国税通則法精解〔15版〕』(大蔵財務協会、2016年)262頁、池本征男「判批」国税速報6328号(2014年)19頁、雄川一郎「源泉徴収に関する争訟」租税法研究2号(1974年)139頁、注解所得税法研究会編『注解所得税法〔5訂版〕』(大蔵財務協会、2011年)1306頁、田中治「源泉徴収制度等の存在理由」税法学571号(2014年)164頁、福家俊朗「源泉徴収制度の法的論理構造の検討—租税法関係と源泉徴収制度—」租税法研究11号(1983年)100頁、112頁、宮谷俊胤「源泉徴収制度の概要と問題点」日税研論集15号(1991年)57頁等参照。

らわれている。そのような事例においてまで、源泉徴収義務の成立を認めることには無理がある。そこで、別稿では、①支払者に源泉徴収義務を負わせるためには、支払時に支払者において源泉徴収義務が発生すること（当該課税要件を充足すること）及びその具体的な源泉所得税額を明確に判断できる客観的な状況にあったことが（明確性）が必要であること、②こうした明確に判断できる客観的な状況は、支払を生じた法律行為をする前後の過程を通じて、支払者が支払時までに容易に入手できた客観資料を基準にすべきことを論じた（源泉徴収義務の解釈論における明確性）²⁴⁾。

この解釈論における明確性に従う限りにおいては、支払時にその判断が困難な場合には源泉徴収義務は生じないと解釈することが可能になるから、不納付加算税を賦課することはできなくなる。そこで、仮に納税告知処分及び不納付加算税の賦課決定処分がなされていた場合でも、納税告知処分が違法と判断される結果、その適法性の基礎を欠くことになる不納付加算税の賦課決定処分も違法と判断されることになるはずである。

ところが、実際にはこのような解釈が裁判所においてなされた例はない。そうすると、支払時にその判断が困難な場合であっても源泉徴収義務は成立することになり、納税告知処分は適法とされるため、不納付加算税を賦課すべきでない「正当な理由」（国税通則法 67 条 1 項ただし書）があるかの問題が更に生じることになる。

まずは、2つの事例をみておきたい。

II 近時の2つの事例

2つの事例とは、以下のとおりである。事例は別稿でも取り上げたものであるが、別稿では検討を行っていない不納付加算税を賦課すべきでない「正当な理由」（国税通則法 67 条 1 項ただし書）があるといえるか否かの観点をみるのが、本稿である。

1 東京高裁平成 28 年判決

(1) 事案の概要

株式会社である X（原告・控訴人）は、A との間で、国内に所在する不動産（土地

24) 木山・前掲注 21) 106 頁。

及び建物)の売買契約を締結し、この譲渡の対価として、Aに対して合計7億6215万9273円を支払った。しかし、2年以上に及ぶ税務調査により、所轄税務署の質問検査権の行使によりさまざまな資料が得られた結果、Aは非居住者であると認定された。Xによる上記譲渡対価の支払は、源泉徴収義務が生じる所定の国内源泉所得の支払(同法161条1号の3²⁵⁾、212条1項)にあたるとして、所轄税務署長は、源泉所得税の納付を行っていなかったXに対し、納税告知処分を行った。そこで、Xは国であるY(被告・被控訴人)に対し、当該納税告知処分の取消しを求め、不服申立てを経た上で出訴した。

裁判所は、第1審及び控訴審ともに²⁶⁾、Aの住所は米国にあり居所も日本にはないこと(非居住者であること)を認定した上で、Xは注意義務を尽くしたとはいえないから、源泉徴収義務が生じることを前提になされた納税告知処分は適法であると判断した(東京高裁平成28年判決)。

(2) 検討——不納付加算税が賦課されていないのは、なぜか？

同判決について別稿で述べたのは、次の点である²⁷⁾。すなわち、Xは受給者である売主Aが非居住者であることを支払時に容易に入手できた客観資料から判断することは困難であった(非居住者であると課税庁が判断できたのは、2年以上に及ぶ質問検査権の行使により得られた情報によるものであった)以上、源泉徴収義務が生ずべき基礎を欠くことになる(一回的な売買の相手に過ぎない非居住者に対する求償権の行使が現実には困難と思われる点も、これを支える事情となる)。よって、納税告知処分は違法であり取り消されるべきであった。

しかし、納税告知処分は適法と判断された。これを前提にすると、不納付加算税を賦課すべきでない「正当な理由」(国税通則法67条1項ただし書)があるかが更に問題になるはずである。ところが、この事件では当初から不納付加算税は賦課されていなかった。

法定納期限までに源泉所得税を納付していなかったことになるXに、原則として徴収されるはずの不納付加算税が賦課されなかったのは、なぜであろうか。

25) 平成26年法律第10号による改正前のもの。現行法では、161条1項5号。

26) 東京地判平成28年5月19日裁判所HP、東京高判平成28年12月1日・前掲注19)。

27) 木山・前掲注21)119頁。

法の構造からすれば、「正当な理由」があると所轄税務署長が判断したからである
と考えるのが自然である。例外的に不納付加算税が免除される事由は、後述のと
おり(Ⅳ2)、国税通則法67条1項ただし書が適用される(「正当な理由」が認められ
る)場合と、同条3項が適用される場合(法定納期限までに納付する意思があった場
合)であるところ、後者にあたる事実はないからである。

しかし、国税庁長官が行政解釈を示した事務運営指針をみても、この事案におい
て「正当な理由」にあたると考えられる明確な事由は挙げられていない。国税通則
法67条1項ただし書の「正当な理由」が認められる事由として、事務運営指針は、
①新たな税法解釈の公表(同第1.1(1))、②給与所得者の扶養控除等申告書等に基づ
く控除が過大(同(2))、③遠隔地の収納機関(同(3))、④災害、交通・通信の途絶
その他真にやむを得ない事由(同(4))を挙げるところ²⁸⁾、①ないし③のいずれにも
あたらず、④に列挙されている具体的な事由(列挙事由)にもあたらないからであ
る。

そうすると、所轄税務署長は、列挙事由以外の「その他法定納期限内に納付しな
かったことについて真にやむを得ない事由」(④)があると判断したものと思われる。
ここにいう「真にやむを得ない事由」とは具体的には何を指すのであろうか。

対比すべき事例として、別件ではあるが、同じ条文の適用が争われた東京高裁平
成23年判決が挙げられる²⁹⁾。この事件でも源泉徴収義務は生じるとされたが、不納

28) ①については「税法の解釈に関し、給与等の支払後取扱いが公表されたため、その公
表された取扱いと源泉徴収義務者の解釈とが異なることとなった場合において、その源
泉徴収義務者の解釈について相当の理由があると認められるとき」とあり、②について
は「給与所得者の扶養控除等申告書、給与所得者の配偶者控除等申告書又は給与所得者
の保険料控除申告書等に基づいてした控除が過大であった等の場合において、これらの
申告書に基づき控除したことにつき源泉徴収義務者の責めに帰すべき事由があると認め
られないとき」とあり、③については「最寄りの収納機関が遠隔地であるため、源泉徴
収義務者が収納機関以外の金融機関に税金の納付を委託した場合において、その委託が
通常であれば法定納期限内に納付されるに足る時日の余裕をもってされているにもか
かわらず、委託を受けた金融機関の事務処理誤り等により、収納機関への納付が法定納期
限後となったことが、当該金融機関の証明書等により証明されたとき」とあり、④につ
いては「災害、交通・通信の途絶その他法定納期限内に納付しなかったことについて真
にやむを得ない事由があると認められるとき」とある(国税庁長官・前掲注15))。

29) 東京高判平成23年8月3日税資261号順号11727、東京地判平成23年3月4日税資
261号順号11635。

付加算税の賦課決定処分（東京高裁平成 28 年判決の事例と異なりなされていた。）についても、「正当な理由」は認められないとして適法と判断されている。「原告（担当者 D）は、A が本件登録地に住民登録上の住所を定めたのは、単にサイン証明を取得するという事務手続の煩さを回避することにあり、実際に本件登録地に居住し、又はこれを生活の本拠（住所）とする予定でなかったことを認識していたと優に推認することができる（略）し、これを容易に認識し得る事情があったことは明らかである。〔下線は筆者〕」という判示であった。

東京高裁平成 23 年判決では、東京高裁平成 28 年判決とは異なり「非居住者性の確認を行うのが通常」であるにもかかわらず、これを怠っていた事案であった³⁰⁾。そこで、東京高裁平成 23 年判決は「正当な理由」を認めず、不納付加算税の賦課決定処分は適法と判断された。客観証拠をみても契約の相手方が非居住者であると判断することが困難であった東京高裁平成 28 年判決とは異なる事実関係であり、非居住者該当性の判断を単に誤ったというだけでは「正当な理由」が認められないことがわかる。しかし他方で、あてはめにおいてであるが、「これを容易に認識し得る事情があった」という判示があることからすると、受給者が非居住者であることについての支払者の認識可能性を「正当な理由」の考慮事情にしていることがうかがえる。

このように考えると、東京高裁平成 28 年判決の事例で所轄税務署長が認めたものと考えられる「真にやむを得ない事由」は、支払時において受給者が非居住者であることを判断することが支払者には困難であった事情（容易に認識し得なかった事情）であったと推測することができよう。

いずれにしても、法が予定する「正当な理由」（国税通則法 67 条 1 項ただし書）とは何であるのかが、次に問題となる。そのまゝに、もう 1 つの事例もみておく。

30) X は「受給者の居住状況、資産の状況、家族関係、職業という外部からは分からないプライバシーに関する不明確な事情によって定まる非居住者性についての強制調査権限を有しない支払者において調査するということは取引の実情とかい離する」こと、「取引の実情においては、非居住者に係る源泉徴収義務の本人確認について公的書類の確認を超えて、本人の非居住者性の確認を行うことはなく、個人情報保護等の制定によるプライバシーへの権利意識の高まりに伴って本人の個人情報に踏み込むことを否としている」ことを主張していた。

2 広島高裁平成 29 年判決

(1) 事案の概要

X (原告・被控訴人・被上告人。差戻審における被控訴人・上告人) は、平成 19 年 12 月 10 日、その当時の理事長であった A に対し、48 億 3682 万 1235 円の借入金債務の免除をした。所轄税務署長は、本件債務免除に係る経済的利益である債務免除益が A に対する賞与 (所得税法 183 条 1 項、28 条 1 項) に該当するとして、X に対して給与所得に係る源泉所得税の納税告知処分及び不納付加算税の賦課決定処分をした。そこで、X は、国である Y (被告・控訴人・上告人。差戻審における控訴人・被上告人) に対し、上記各処分 (ただし、上記納税告知処分については審査請求に対する裁判による一部取消し後のもの。) の取消しを求め、不服申立てを経た上で出訴した。

裁判所は、債務免除は長年の理事長の貢献を評価したものであることを理由として賞与または賞与の性質を有する給与にあたるとし³¹⁾、ただし、差戻控訴審は、平成 26 年に削除される前の旧所得税基本通達 36-17 が定める非課税の要件を一部満たすものとしてその限りで各処分の違法性を認め、納税告知処分については 4 億 8573 万 4304 円を超える部分、不納付加算税賦課決定処分については 4857 万 3000 円を超える部分を取り消した (広島高裁平成 29 年判決)³²⁾。その後、差戻上告審で錯誤無効を認めない判断がなされ³³⁾、同判決は確定した。

(2) 検討——「正当な理由」の主張立証責任は、誰にあるのか？

同判決の評価について別稿で述べたのは、次の点である³⁴⁾。すなわち、債務免除時に X は A の資産及び負債について判決が認定するような詳細な事実 (資産 17 億

31) 最判平成 27 年 10 月 8 日集民 251 号 1 頁。評釈には、今本啓介「判批」ジュリ 1489 号 (2016 年) 10 頁、占部裕典「判批」ジュリ 1492 号 (2016 年) 203 頁、奥谷健「判批」税務 QA 165 号 (2015 年) 46 頁、木山泰嗣「判批」青山ビジネスロー・レビュー 5 巻 2 号 (2016 年) 65 頁等がある。

32) 広島高判平成 29 年 2 月 8 日公刊物未登載。評釈には、木山泰嗣「判批」青山法学論集 59 巻 3 号 (2017 年) 91 頁、佐藤英明「判批」TKC 税情 27 巻 1 号 (2018 年) 12 頁があり、差戻審判決も含めて論及がなされているものに、田中治「債務免除益に係る所得税法上の取扱い」税務事例研究 166 号 (2018 年) 13 頁等がある。

33) 最判平成 30 年 9 月 25 日裁判所 HP。評釈に、木山泰嗣「判批」税経通信 73 巻 14 号 (2018 年) 170 頁、林仲宣＝谷口智紀「判批」税務弘報 67 巻 1 号 (2019 年) 154 頁がある。

34) 木山・前掲注 21) 119-120 頁。

2519万9510円、負債52億7722万9692円)を把握して、債務免除額(48億3682万1235円)とその差額である12億8479万1053円を「経済的利益」と判断し、その部分についてのみ源泉所得税(4億8573万4304円)が発生すると判断することは困難であった。したがって、源泉徴収義務が発生すべき基礎を欠き(多額の負債があり、資力を喪失した債務者に対する求償権の行使は事実上困難であると思われる点も、これを支える事情となる。)、納税告知処分は違法として取り消されるべきであった。

しかし、納税告知処分のうち一部については適法と判断された。これを前提にしても、適法と判断された源泉所得税を法定納期限内に納付できなかったことについては、自らにこうした事後的な裁判所の事実認定により計算される源泉所得税額の徴収納付義務があることを債務免除時に判断することは、Xには困難であったと思われる。したがって、「正当な理由」(国税通則法67条1項ただし書)が認められるものとして、少なくとも賦課決定処分は取り消されるべきであった。

ところが、この「正当な理由」の有無については、全く判断がなされないままに判決は確定している。それは、なぜであろうか。不納付加算税を賦課すべきでない「正当な理由」の主張責任及び立証責任(以下「主張立証責任」という。)が誰にあるかが、ここでは問題となる。

加算税は「過少申告等であったことについて『正当な理由』がないときに限って課される」ものであると考えるならば、「正当な理由」の主張立証責任は課税庁が負うと考えることもできなくはない³⁵⁾。しかし、結論からいうと、過少申告加算税を賦課すべきでない「正当な理由」については、納税者の側に主張立証責任があると解されている³⁶⁾。「正当な理由」の不存在が過少申告加算税の課税要件なのではな

35) 石倉・前掲注1) (「過少申告加算税・無申告加算税・不納付加算税」) 49頁参照。なお、タックス・ヘイブン対策税制については、適用除外要件を満たさないことについても課税庁に主張立証責任があるとした裁判例がある(東京高判平成25年5月29日税資263号順号12220)。

36) 東京高判昭和53年12月19日訟月25巻4号1175頁、伊藤滋夫＝岩崎政明編『租税訴訟における要件事実論の展開』(青林書院、2016年)243頁〔今村隆執筆部分〕、落合・前掲注4)502頁、木山泰嗣『税務訴訟の法律実務〔第2版〕』(弘文堂、2014年)195-196頁、増田稔「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成18年度(下)1123頁等参照。なお、池本・前掲注1)184頁は、納税者に主張責任があることを前提に、立証責任についても、「申告納税義務の不履行を納税者の責に帰することが酷であるという心証が得られる程度の立証」をすることが納税者に求められているとする。

く、「正当な理由」の存在が例外的に過少申告加算税が賦課されないための要件になっているからである³⁷⁾。裁判官による行政事件の実務解説でも、次のように説明されている。すなわち、「『正当な理由』が存することを基礎付ける事実については、過少申告加算税の賦課決定処分の取消しを求める原告（納税者）側にあると解されることを確認しておきたい〔下線は筆者〕」として、過少申告加算税を賦課すべきでない「正当な理由」（国税通則法 65 条 4 項）について、その主張立証責任の所在が確認されている³⁸⁾。その根拠としては、最高裁判決で³⁹⁾、相続財産に属する特定の財産が納付すべき税額の計算の基礎とされていなかった事案で、「当該財産が相続財産に属さないか又は属する可能性が小さいことを客観的に裏付けるに足りる事実を認識して期限内申告書を提出したことを納税者が主張立証したときは、国税通則法 65 条 4 項にいう『正当な理由』があるものとして、同項の規定が適用されるものと解すべきである〔下線及び傍点は筆者〕」と判示されていることが挙げられている⁴⁰⁾。東京高裁平成 18 年 1 月 18 日判決も「過少申告加算税の例外事由である『正当な理由』の主張立証責任は、納税者にあるものと解すべきである（最高裁平成 11 年 6 月 10 日第一小法廷判決・裁判集民事 193 号 315 頁参照）。」として、同判決を引用している⁴¹⁾。また、無申告加算税についても、「正当な理由」の主張立証責任は納税者にあると解されている⁴²⁾。

こうした「正当な理由」の主張立証責任の所在は、不納付加算税についても、他の加算税（過少申告加算税及び無申告加算税）と同様に理解してよいのであろうか。不納付加算税も法定納期限までに納付がない場合には原則として賦課されるものである。その例外として「正当な理由」が認められる場合には賦課されない。この点では、他の加算税と同じ構造にある。そうだとすれば、不納付加算税についても、過少申告加算税等と同じように「正当な理由」の主張立証責任は納税者にあると解

37) 増田・前掲注 36) 1123 頁。

38) 定塚誠編『行政関係訴訟の実務』（商事法務、2015 年）178 頁〔進藤壮一郎執筆部分〕。

39) 最判平成 11 年 6 月 10 日・前掲注 5)。

40) 定塚・前掲注 38) 178-179 頁〔進藤壮一郎執筆部分〕。

41) 東京高判平成 18 年 1 月 18 日税資 256 号順号 10265。

42) 東京地判昭和 57 年 6 月 11 日行集 33 巻 6 号 1283 頁、神戸地判平成 5 年 3 月 29 日行集 44 巻 3 号 306 頁等参照。

することになる⁴³⁾。しかし、源泉徴収義務の解釈論における明確性を前提にすると、「正当な理由」にあたる事実として主張立証すべきことは、その場合（源泉徴収義務の解釈論における明確性から同義務が生じないとするため）に立証すべき事実と極めて類似してくることになる。そこで、裁判所としても求釈明を積極的に活用するなどして、納税者の権利保護が十分になされるよう配慮することも必要になるであろう。また、「正当な理由」を基礎づける事実そのものが主張されていれば、「正当な理由」の主張が黙示になされていたと捉えて、「正当な理由」の存否についても判断するなどの弾力的な運用も、裁判所において行われるべきであろう。この点で、広島高裁平成 29 年判決では差戻し前の控訴審までは納税告知処分を全部取り消す判断がなされていたのであるから、あるいは差戻上告審において初めて判断された錯誤無効の主張も予備的になされていたのであるから、こうした求釈明の活用や黙示の「正当な理由」の主張があったと捉えることができた可能性も否定しえないと思われる。

裁判所における弾力的な運用の要請については、申告納税制度の下にあり適正な申告を求めるために定められた過少申告加算税や無申告加算税を賦課すべきでない「正当な理由」と大きく異なるものではない。つまり、源泉徴収制度を前提に適正な徴収納付を求めるために定められた不納付加算税を賦課すべきでない「正当な理由」に固有の問題ではなく、他の加算税においても同様といえるであろう。最高裁平成 18 年 10 月判決の調査官解説をみると、次のような説明がある。すなわち、原判決が「国税通則法 65 条 4 項の『正当な理由』がある旨の主張はされていないとし〔傍点は筆者〕」ながらも、「念のため」と断った上で、これを判断したのは、「X が第 1 審及び原審において主張したストックオプションの権利行使益の課税実務上の取扱いの変遷等の事実、同項の『正当な理由』の存在を基礎付ける事実である」ため、「X はその過少申告につき同項の『正当な理由』があるとの黙示的な主張をしていたものと解することもできないわけではない〔傍点は筆者〕」からであるという⁴⁴⁾。最高裁平成 18 年 10 月判決が、こうした理解の下で「正当な理由」を判断したのと思われる点と説明されている点が、参考になる。

これに対して、不納付加算税を賦課すべきでない「正当な理由」の有無を判断す

43) 石倉・前掲注 1) (「過少申告加算税・無申告加算税・不納付加算税」) 49 頁、木山・前掲注 36) 196 頁、品川・前掲注 10) 238 頁参照。

44) 増田・前掲注 36) 1123 頁。

る際に、判断の困難性を考慮事由として重視すべきなのかという問題については、そもそも、申告納税制度を前提にする他の加算税を賦課すべきでない「正当な理由」の議論においてはどのように捉えられているのかを検討することが必要になる。

そこで、以下では、加算税制度の意義及びその沿革をみた上で、加算税を賦課すべきではない「正当な理由」とは何をいうのかの解釈について、最高裁判例の多い過少申告加算税を中心に概観する。

Ⅲ 加算税制度の意義及び沿革と「正当な理由」の解釈

1 意義

(1) 目的・機能

ア 目的

加算税の目的を、「納税者のコンプライアンスの水準を高めて、申告納税制度および徴収納付制度……の定着と発展を図るため、申告義務および徴収納付義務が適正に履行されない場合に課される附帯税であ」と捉えるのは、金子宏教授である。同教授は、「申告納税制度……は民主的租税制度の一環として重要な意味をもっている」こと、「徴収納付制度は、租税の徴収を確保するために必要な制度である」ことを指摘した上で、「申告義務および徴収納付義務の違反に対して特別の経済的負担を課することによって、それらの義務の履行の確保を図り、ひいてはこれらの制度の定着を促進しようとしたのが、加算税の制度である」と説明する⁴⁵⁾。

ここにいう「特別の経済的負担」の法的性質の解釈については後述するが(Ⅲ 1 (2))、上記説明は加算税制度の目的として一般的に理解されているところである⁴⁶⁾。

45) 金子宏『租税法〔第22版〕』(弘文堂, 2017年) 820-821頁。

46) 石倉・前掲注1) (「加算税制度の沿革と目的」) 17頁, 牛嶋勉「加算税を免除される『正当な理由』」税務事例研究 52号(1999年) 55-56頁, 岡村忠生=酒井貴子=田中晶国『租税法』(有斐閣, 2017年) 280頁〔田中晶国執筆部分〕, 佐藤英明『スタンダード所得税法〔第2版補正版〕』(弘文堂, 2018年) 365頁, 清永敬次『税法〔新装版第4刷〕』(ミネルヴァ書房, 2014年) 329頁, 定塚・前掲注38) 168頁〔進藤壮一郎執筆部分〕, 谷口勢津夫『税法基本講義〔第6版〕』(弘文堂, 2018年) 128頁, 中尾巧『税務訴訟入門〔第5版〕』(商事法務, 2011年) 327-328頁, 増井良啓『租税法入門〔第2版〕』(有斐閣, 2018年) 41頁, 水野忠恒『大系租税法〔第2版〕』(中央経済社, 2018年) 47頁等参照。なお, 「納税

また、後述のとおり（Ⅲ 1 (1)ウ）、判例も過少申告加算税についてはあるが、同じように解釈している。

イ 機能

こうした加算税は租税過料であり、その本質は規範的制裁であると説くのは、木村弘之亮教授である。同教授は、こうした租税過料としての加算税には、①予防機能、②租税行政秩序維持機能、③国庫歳入確保機能の3種類があるとする⁴⁷⁾。

ここにいう①予防機能とは、租税行政秩序違反を予防する機能である。これは、(i)一般人に働きかけ、これを威嚇することによって租税行政秩序を防止する機能（一般予防機能）と、(ii)個別具体に行為者自身に働きかけ、当の行為者が再び新たな秩序違反を行わないように予防する機能（特別予防機能）の2つに細分される。

また、②租税行政秩序維持機能とは、行政目的の達成、とりわけ租税行政秩序の維持および回復を個別具体的に図るのに寄与する機能である。

さらに、③国庫歳入確保機能とは、国庫歳入の確保を図るのに寄与する機能である⁴⁸⁾。

加算税の機能について言及された文献はほかにほとんどなく、木村論文が示す3つの機能は示唆に富む。

ウ 判例

過少申告加算税の意義について最高裁は、次のように判示している（最高裁平成18年4月20日判決）⁴⁹⁾。

「過少申告加算税は、過少申告による納税義務違反の事実があれば、原則としてその違反者に対し課されるものであり、これによって、当初から適法に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、過少申告による

者の自発的で適正な申告・納付を促すための経済的な動機づけが必要となる」ことが、加算税制度の存在理由であるとするものに、中里実＝弘中聡浩＝淵圭吾＝伊藤剛志＝吉村政穂編『租税法概説〔第3版〕』（有斐閣、2018年）47-48頁〔藤谷武史執筆部分〕がある。

47) 木村・前掲注1) 23頁。なお、過料の法的性質を歴史的淵源から検証するものに、須藤陽子『過料と不文の原則』（法律文化社、2018年）がある。

48) 以上の機能は、木村・前掲注1) 24頁の整理による。

49) 最判平成18年4月20日・前掲注3)。

納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置であり、主観的責任の追及という意味での制裁的な要素は重加算税に比して少ないものである。〔下線及び傍点は筆者〕

この理解は、その後に過少申告加算税を賦課すべきでない「正当な理由」(国税通則法 65 条 4 項) が認められるかが争われた事例においても、最高裁判決の中で繰り返し引用されている(上記引用部分のうち重加算税についての記述以外の部分が、そのまま引用されている。⁵⁰⁾。つまり、過少申告加算税の意義についての平成 18 年に下された最高裁の考え方は、それ以降においても確立された判例法理として踏襲されている。

(2) 法的性質

ところで、金子教授がいう「特別の経済的負担」、あるいは最高裁がいう「行政上の措置」としての加算税とは、法的にはどのような性質を持つものなのだろうか。

こうした加算税の法的性質については、石倉論文にまとめられている。同論文によれば、①行政罰ないしは行政上の制裁とするもの、②民事罰とするもの、③秩序罰とするもの、④金銭罰とするもの、⑤特殊な性質をもつ経済的負担とするもの、といった5つに大別できる。しかし、同論文も述べるように、どの説を採っても大差を生じるものではない⁵¹⁾。いずれにしても、罰金のような刑事罰とは異なるものであるし、しかし、その実質においては制裁(ペナルティ)としての特色を認める点で、大きく異なることはないと思われるからである⁵²⁾。

50) 最判平成 18 年 4 月 25 日・前掲注 3)、最判平成 18 年 10 月 24 日・前掲注 3)、最判平成 18 年 11 月 16 日・前掲注 3)、最判平成 24 年 1 月 16 日・前掲注 6)、最判平成 27 年 6 月 12 日・前掲注 7) 等。

51) 石倉・前掲注 1) (「加算税制度の沿革と目的」) 18-19 頁参照。

52) 行政上の制裁とする見解に疑問を呈するものに、図子善信「新税法理論」(成文堂、2018 年) 67 頁がある。確かに、加算税を「制裁税」と表現する見解(田中二郎『租税法〔新版〕』(有斐閣、1981 年) 360 頁)は、行き過ぎのように思われる。ただし、行政上の制裁とすることに疑問を呈する見解も制裁をどのような意味に解するかによることにも言及しており、制裁を義務違反に対する罰とすれば故意または過失の認定が必要であるが、それは行政庁の職務にはふさわしくないとするもので(図子・前掲注 52) 68 頁)、捉え方の問題のように思われる。制裁税と表現する文献もよくみると、その説明には「広い意味では一種の制裁にほかならない」とあるからである(田中・前掲注 52) 361 頁)。

このように行政上の制裁としての実質をもつ加算税は⁵³⁾、刑事罰としての罰金との関係で二重処罰を禁止する憲法 39 条後段に違反しないかが、かつて争われた。最高裁は次のとおり、加算税（加算税の前身である追徴税も含む（後述Ⅲ 2 の沿革を参照）。）を、義務違反の発生を防止し、納税の実を上げるための「行政上の措置」と捉えた上で、二重処罰にはあたらないとしている⁵⁴⁾。

まず、最高裁昭和 33 年大法廷判決は、次のように判示し、追徴税（加算税の前身）と罰金が二重処罰にはあたらないとの先例を示した⁵⁵⁾。

「法人税法（昭和 22 年法律 28 号・昭和 25 年 3 月 31 日法律 72 号による改正前のもの。以下単に法という）43 条の追徴税は、申告納税の実を挙げるために、本来の租税に附加して租税の形式により賦課せられるものであつて、これを課することが申告納税を怠つたものに対し制裁的意義を有することは否定し得ないところであるが、詐欺その他不正の行為により法人税を免れた場合に、その違反行為者および法人に科せられる同法 48 条 1 項および 51 条の罰金とは、その性質を異にするものと解すべきである。すなわち、法 48 条 1 項の連脱犯に対する刑罰が『詐欺その他不正の行為により云々』の文字からも窺われるように、脱税者の不正行為の反社会性ないし反道徳性に着目し、これに対する制裁として科せられるものであるに反し、法 43 条の追徴税は、単に過少申告・不申告による納税義務違反の事実があれば、同条所定の己むを得ない事由のない限り、その違反の法人に対し課せられるものであり、これによつて、過少申告・不申告による納税義務違反の発生を防止し、以つて納税の実を挙げんとする趣旨に出でた行政上の措置であると解すべきである。法が追徴税を行政機関の行政手続により租税の形式により課すべきものとしたことは追徴税を課せらるべき納税義務違反者の行為を犯罪とし、これに対する刑罰として、これ

53) 行政上の制裁であると明記するものに、岡村ほか・前掲注 46) 280 頁〔田中晶国執筆部分〕、清永・前掲注 46) 329 頁、酒井・前掲注 10)（「申告に係る加算税・納付に係る加算税」）22 頁、佐藤・前掲注 46) 365 頁、志場＝荒井ほか・前掲注 23) 760 頁、田中・前掲注 52) 360 頁等があり、行政罰という用語を用いるものに、谷口・前掲注 46) 128 頁、ペナルティという用語を用いるものに、増井・前掲注 46) 41 頁等がある。

54) 最大判昭和 33 年 4 月 30 日民集 12 卷 6 号 938 頁、最判昭和 36 年 5 月 2 日刑集 15 卷 5 号 745 頁、最判昭和 36 年 7 月 6 日刑集 15 卷 7 号 1054 頁、最判昭和 45 年 9 月 11 日刑集 24 卷 10 号 1333 頁。

55) 最大判昭和 33 年 4 月 30 日・前掲注 54)。

を課する趣旨でないこと明らかである。追徴税のかような性質にかんがみれば、憲法 39 条の規定は、刑罰たる罰金と追徴税とを併科することを禁止する趣旨を含むものでないと解するのが相当である〔下線及び傍点は筆者〕」

追徴税が(加算税額を経て)加算税になった後も(重加算税についてであるが)、最高裁昭和 45 年判決で次のように判示され、上記先例が確認されている⁵⁶⁾。

「 国税通則法 68 条に規定する重加算税は、同法 65 条ないし 67 条に規定する各種加算税を課すべき納税義務違反が課税要件事実を隠ぺいし、または仮装する方法によつて行なわれた場合に、行政機関の手續により違反者に課せられるもので、これによつてかかる方法による納税義務違反の発生を防止し、もつて徴税の実を挙げようとする趣旨に出た行政上の措置であり、違反者の不正行為の反社会性ないし反道徳性に着目してこれに対する制裁として科せられる刑罰とは趣旨、性質を異にするものと解すべきであつて、それゆえ、同一の租税は脱行為について重加算税のほかには刑罰を科しても憲法 39 条に違反するものでないことは、当裁判所大法廷判決の趣旨とするところである(昭和 33 年 4 月 30 日大法廷判決・民集 12 巻 6 号 938 頁参照。なお、昭和 36 年 7 月 6 日第一小法廷判決・刑集 15 巻 7 号 1054 頁参照。)そして、現在これを変更すべきものとは認められないから、所論は、採ることができない。〔下線及び傍点は筆者〕」

2 沿革

行政上の措置としての加算税には、次のような沿革がある。簡潔に要点を挙げると、以下のとおりその名称については、4つの時代に分けることができる⁵⁷⁾。

- ① 延滞金時代(明治 44 年-昭和 22 年)
- ② 追徴税時代(昭和 22 年-昭和 25 年)
- ③ 加算税額時代(昭和 25 年-昭和 37 年)
- ④ 加算税時代(昭和 37 年-現在)

その後も、加算税制度の詳細については幾度かの改正がなされているが(例えば、

56) 最判昭和 45 年 9 月 11 日・前掲注 54)。

57) 詳細は、石倉・前掲注 1) (「加算税制度の沿革と目的」) 3-17 頁参照。申告納税制度が導入された昭和 22 年以降の加算税制度の変遷(追徴税、加算税額、加算税)については、池本・前掲注 1) 144-164 頁を参照。

直近では平成 28 年改正があった。)、昭和 37 年以降に制度の名称や本質が改変されたことはない。すなわち、昭和 37 年に国税通則法が制定された際に、昭和 25 年のシャウブ税制によって追徴税から加算税額という名称に変えられていた加算税額制度(過少申告加算税額、無申告加算税額、源泉徴収加算税額、重加算税額)が、加算税という名称に変更された(加算税制度)。この改正によって、過少申告加算税、無申告加算税、不納付加算税、重加算税という現行法が定める加算税制度の基本的な体系がつくられた。

3 「正当な理由」の解釈

(1) 「正当な理由」の意義・判断基準

過少申告加算税を賦課すべきでない「正当な理由」(国税通則法 65 条 4 項)の解釈については、次のように解されている(最高裁平成 18 年 4 月 20 日判決)⁵⁸⁾。

「 国税通則法 65 条 4 項は、修正申告書の提出又は更正に基づき納付すべき税額に対して課される過少申告加算税につき、その納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうちにその修正申告又は更正前の税額の計算の基礎とされていなかったことについて正当な理由があると認められるものがある場合には、その事実に対応する部分についてはこれを課さないこととしているが、過少申告加算税の上記の趣旨に照らせば、同項にいう『正当な理由があると認められる』場合とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、上記のような過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解するのが相当である。〔下線及び傍点は筆者〕」

この考え方も、上記の過少申告加算税制度の意義と同様に、その後の事例においても最高裁判決で繰り返し引用されている⁵⁹⁾。最高裁がいう「真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情」は、具体的には過少申告加算税を賦課することが「不当」または「酷」になる場合である(不当・酷説)⁶⁰⁾。これは課税庁からの視点でみるのが前者であり(不当要件)、納税者の視点でみるのが後者である(酷要

58) 最判平成 18 年 4 月 20 日・前掲注 3)。

59) 前掲注 50) に挙げた判例参照。

60) 酒井・前掲注 10) (上) 2 頁、谷口・前掲注 46) 130 頁、中尾・前掲注 46) 329-330 頁等参照。

件)と考えることができるとされる⁶¹⁾。

この論点についてはさまざまな見解があり得るところで、従来から議論がなされてきた⁶²⁾。判例が採用する不当・酷説そのものに対する批判はあまりみられない。そこで、この判例法理を前提として、次に最高裁判決で「正当な理由」が認められた事例と、認められなかった事例をみることにする⁶³⁾。

(2) 「正当な理由」について判断がなされた最高裁判決

ア 「正当な理由」が認められたもの

(ア) 最高裁平成 18 年 4 月 25 日第三小法廷判決

最高裁平成 18 年 4 月 25 日判決では、次のように判示され、「正当な理由」が認められた⁶⁴⁾。

「……税理士が本件不正行為のような態様の隠ぺい仮装行為をして脱税をするなどは通常想定し難く、1 審原告としては適法な確定申告手続を行ってもらうことを前提として必要な納税資金を提供していたといった事情があるだけではなく、それらに加えて、本件確定申告書を受理した税務署の職員が、収賄の上、本件不正行為に積極的に共謀加担した事実が認められ、租税債権者である国の、しかも課税庁の職員がこのような積極的な関与がなければ本件不正行為は不可能であったともいえるのであって、過少申告加算税の賦課を不当とすべき極めて特殊な事情が認められ

61) 同旨のものに、酒井克彦『「正当な理由」をめぐる認定判断と税務解釈』(清文社、2015 年) 46 頁参照。

62) 小林博志「判批」判時 1978 号(2007 年) 169 頁、平石雄一郎「判批」ジュリ 1072 号(1995 年) 192 頁参照。石倉・前掲注 1) (「過少申告加算税・無申告加算税・不納付加算税」) は、理論的に説明可能な見解として、①不可抗力説、②不当・苛酷事情説、③帰責事由不存在説、④故意・過失不存在説、⑤故意・過失必要立証説、⑥比較衡量説を挙げる(同 44 頁)。牛嶋・前掲注 46) 58-59 頁も、石倉論文にならいこの 6 つの考え方を挙げる。

63) 「正当な理由」が認められたものと、認められなかったものについて、当時の裁判例を詳細に整理・分析したものに、吉牟田勲「過少申告加算税等の課税除外要件としての『正当な理由』及び重加算税の課税要件としての『隠ぺい又は仮装』」税務事例研究 2 号(1988 年) 1 頁がある。

64) 最判平成 18 年 4 月 25 日・前掲注 3)。評釈には、太田幸夫「判批」判タ 1245 号(2007 年) 250 頁、佐藤孝一「判批」国税速報 6199 号(2012 年) 21 頁、浦東久男「判批」水野忠恒＝中里実＝佐藤英明＝増井良啓＝渋谷雅弘編『租税判例百選〔第 5 版〕』(有斐閣、2011 年) 176 頁、今本啓介「判批」中里ほか・前掲注 11) 188 頁等がある。

る。このような事実関係及び事情の下においては、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、過少申告加算税の趣旨に照らしてもなお納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合に当たるということができ、本件修正申告によりその納付すべき税額の計算の基礎となった事実が本件確定申告において税額の計算の基礎とされていなかったことについて、国税通則法 65 条 4 項にいう『正当な理由』があると認められるものというべきである。〔下線及び傍点は筆者〕

この事例は、次のように理解されている。すなわち、「確定申告書を受理した税務署職員が収賄の上で……税理士の行為に共謀加担した」という「極めて特殊な事情」が認定された点に特色がある⁶⁵⁾。そして、「納税者本人の適法な納税意思の存在、本人の落ち度の程度が低いこと等が総合的な判断要素とされ」た⁶⁶⁾。

(イ) 最高裁平成 18 年 10 月 24 日第三小法廷判決

最高裁平成 18 年 10 月判決では、次のように判示され、「正当な理由」が認められた⁶⁷⁾。

「……外国法人である親会社から日本法人である子会社の従業員等に付与されたストックオプションに係る課税上の取扱いに関しては、現在に至るまで法令上特別の定めは置かれていないところ、課税庁においては、上記ストックオプションの権利行使益の所得税法上の所得区分に関して、かつてはこれを一時所得として取扱い、課税庁の職員が監修等をした公刊物でもその旨の見解が述べられていたが、平成 10 年分の所得税の確定申告の時期以降、その取扱いを変更し、給与所得として統一に取り扱うようになったものである。この所得区分に関する所得税法の解釈問題については、一時所得とする見解にも相応の論拠があり、最高裁平成 16 年（行ヒ）第 141 号同 17 年 1 月 25 日第三小法廷判決・民集 59 卷 1 号 64 頁によってこれを給与所得とする当審の判断が示されるまでは、下級審の裁判例においてその判断が分か

65) 川神裕「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成 18 年度（上）630 頁。

66) 川神・前掲注 65) 630 頁。

67) 最判平成 18 年 10 月 24 日・前掲注 3)。評釈には、小林・前掲注 62) 168 頁、藤谷武史「判批」ジュリ 1354 号（2008 年）42 頁、増田英敏「判批」税務事例 39 卷 2 号（2007 年）32 頁等がある。

れていたのである。このような問題について、課税庁が従来の取扱いを変更しようとする場合には、法令の改正によることが望ましく、仮に法令の改正によらないとしても、通達を発するなどして変更後の取扱いを納税者に周知させ、これが定着するように必要な措置を講ずべきものである。ところが、前記事実関係等によれば、課税庁は、上記のとおり課税上の取扱いを変更したにもかかわらず、その変更をした時点では通達によりこれを明示することなく、平成14年6月の所得税基本通達の改正によって初めて変更後の取扱いを通達に明記したというのである。そうであるとすれば、少なくともそれまでの間は、納税者において、外国法人である親会社から日本法人である子会社の従業員等に付与されたストックオプションの権利行使益が一時所得に当たるものと解し、その見解に従って上記権利行使益を一時所得として申告したとしても、それには無理からぬ面があり、それをもって納税者の主観的な事情に基づく単なる法律解釈の誤りにすぎないものということとはできない。

以上のような事情の下においては、……上記確定申告において、上告人が本件権利行使益を一時所得として申告し、本件権利行使益が給与所得に当たるものとしては税額の計算の基礎とされていなかったことについて、真に上告人の責めに帰することのできない客観的な事情があり、過少申告加算税の趣旨に照らしてもなお上告人に過少申告加算税を賦課することは不当又は酷になるというのが相当であるから、国税通則法65条4項にいう『正当な理由』があるものというべきである。〔下線は筆者〕

この事例は、次のように理解されている。すなわち、「一般論としていえば、納税者が租税法規の解釈を誤り、その結果、過少申告となった場合に」は、単なる「法解釈の誤りにすぎないもの」であり、「正当な理由」は認められないはずである⁶⁸⁾。しかし、「課税庁が、租税法規の解釈上微妙な点を含む問題について、従来の解釈を改め、課税上の取扱いを変更したにもかかわらず、変更後の取扱いが国民の間に定着するよう必要な措置を講じていなかったことによって生じた『新解釈の未定着状態』に着目し」て、「納税者が課税庁の従来の解釈ないし取扱いに従って申告したことにつ」いて、「正当な理由」が認められた⁶⁹⁾。従来の有力な見解に基づき申告した納税者に「正当な理由」が認められるかについて、最高裁が初めて答えた判決であつ

68) 増田・前掲注36) 1124頁。

69) 増田・前掲注36) 1126頁。

た⁷⁰⁾。

(ウ) 最高裁平成 27 年 6 月 12 日第二小法廷判決

最高裁平成 27 年 6 月判決では、次のように判示され、「正当な理由」が認められた⁷¹⁾。

「……旧通達においては原則として当該事業の内容に従い事業所得又はその他の各種所得に該当するものとされているのに対し、新通達においては原則として雑所得に該当するものとされている点で、両者は取扱いの原則を異にするものということができ、また、当該契約において匿名組合員に上記のような意思決定への関与等の権限が付与されていない場合（当該利益の分配が貸金の利子と同視し得るものである場合を除く。）について、旧通達においては当該事業の内容に従い事業所得又はその他の各種所得に該当することとなるのに対し、新通達においては雑所得に該当することとなる点で、両者は本件を含む具体的な適用場面における帰結も異にするものということができ、ことに鑑みると、平成 17 年通達改正によって上記の所得区分に関する課税庁の公的見解は変更されたものというべきである。

そうすると、少なくとも平成 17 年通達改正により課税庁の公的見解が変更されるまでの間は、納税者において、旧通達に従って、匿名組合契約に基づき匿名組合員が営業者から受ける利益の分配につき、これが貸金の利子と同視し得るものでない限りその所得区分の判断は営業者の営む事業の内容に従ってされるべきものと解して所得税の申告をしたとしても、それは当時の課税庁の公的見解に依拠した申告であるということができ、それをもって納税者の主観的な事情に基づく単なる法律解釈の誤りにすぎないものということとはできない。

……以上のような事情の下においては、本件各申告のうち平成 17 年通達改正の前に旧通達に従ってされた平成 15 年分及び同 16 年分の各申告において、A〔筆者注：上告人らが訴訟承継をした主体〕が、本件リース事業につき生じた損失のうち本件匿

70) 藤谷・前掲注 67) 43 頁参照。

71) 最判平成 27 年 6 月 12 日・前掲注 7)。評釈には、池本征男「判批」国税速報 6373 号（2015 年）14 頁、橋本浩史「判批」税経通信 70 巻 11 号（2015 年）192 頁、酒井克彦「判批」税務事例 47 巻 10 号（2015 年）1 頁、酒井貴子「判批」ジュリ 1488 号（2016 年）10 頁、同「判批」ジュリ 1492 号（2016 年）197 頁、田中啓之「判批」ジュリ 1493 号（2016 年）110 頁等がある。

名組合契約に基づく同人への損失の分配として計上された金額を不動産所得に係る損失に該当するものとして申告し、他の各種所得との損益通算により上記の金額を税額の計算の基礎としていなかったことについて、真に A の責めに帰することのできない客観的な事情があり、過少申告加算税の趣旨に照らしてもなお同人に過少申告加算税を賦課することは不当又は酷になるというのが相当であるから、国税通則法 65 条 4 項にいう『正当な理由』があるものというべきである。〔下線は筆者〕

この事例は、「旧通達から新通達への改正（平成 17 年通達改正）につ」いて⁷²⁾、「課税庁の公的見解を変更したものであるとして」、「通達改正の前に旧通達に従ってされた」確定申告について「正当な理由」が認められたものと理解されている⁷³⁾。基本的には、課税実務または公的見解が変更された事案について「正当な理由」を認めるもので、最高裁平成 18 年 10 月判決と同じタイプの事由（新たな税法解釈の公表）によるものといえよう⁷⁴⁾。

イ 「正当な理由」が認められなかったもの

（ア）最高裁平成 11 年 6 月 10 日第一小法廷判決

最高裁平成 11 年判決では、次のように判示され、「正当な理由」が認められなかった⁷⁵⁾。

72) 本判決で、「匿名組合契約に基づき匿名組合員が営業者から受ける利益の分配に係る所得区分について、旧通達においては、前記……の取扱いの内容に照らすと、その利益の分配が貸金の利子と同視し得るものでない限り、個別の契約において匿名組合員に営業者の営む事業に係る重要な意思決定に関与するなどの権限が付与されているか否かを問うことなく、匿名組合員が実質的に営業者と共同して事業を営む者としての地位を有するものといえるという理解に基づいて、当該事業の内容に従い事業所得又はその他の各種所得に該当するものとされていたものと解される。これに対し、新通達においては、上記……のとおり、当該契約において匿名組合員に上記のような権限が付与されており、匿名組合員が上記の地位を有するものと認められる場合に限り、当該事業の内容に従い事業所得又はその他の各種所得に該当し、それ以外の場合には、匿名組合員にとってその所得が有する性質に従い雑所得に該当するものと解する見解に立って、前記……の取扱いが示されるに至ったものと解される。」と判示されている。

73) 清水知恵子「判解」法曹時報 69 巻 1 号（2017 年）235-236 頁。

74) 酒井・前掲注 71) 6 頁、山本隆司「判批」中里ほか・前掲注 11) 191 頁参照。

75) 最判平成 11 年 6 月 10 日・前掲注 5)。評釈には、木村弘之亮「判批」判時 1703 号（2000 年）186 頁、林葉つみ「判批」判タ 1036 号（2000 年）314 頁等がある。

「相続財産に属する特定の財産を計算の基礎としない相続税の期限内申告書が提出された後に当該財産を計算の基礎とする修正申告書が提出された場合において、当該財産が相続財産に属さないか又は属する可能性が小さいことを客観的に裏付けるに足る事実を認識して期限内申告書を提出したことを納税者が主張立証したときは、国税通則法 65 条 4 項にいう『正当な理由』があるものとして、同項の規定が適用されるものと解すべきである。しかしながら、上告人らが本件において『正当な理由』がある根拠として主張立証する事実をもってしては、いまだ本件不動産が相続財産に属さないか又は属する可能性が小さいことを客観的に裏付けるに足る事実を認識して期限内申告書を提出したことの主張立証として十分とはいえず、これに原審の適法に確定したその余の事実関係を併せ考慮しても、上告人らに『正当な理由』があったと認めることはできない。〔下線は筆者〕」

この事例は、訴訟係属中であった不動産について相続財産に含めなかった相続税の確定申告について「正当な理由」の有無が問題になったものである。この判決は、「当該財産が相続財産に属さないか又は属する可能性が小さいことを客観的に裏付けるに足る事実を認識して期限内申告書を提出したことを納税者が主張立証すれば『正当な理由』が認められる場合があり得ることを明示したものと理解されている⁷⁶⁾。

(イ) 最高裁平成 16 年 7 月 20 日第三小法廷判決

最高裁平成 16 年判決では、次のように判示され、「正当な理由」が認められなかった⁷⁷⁾。

76) 林・前掲注 75) 315 頁。

77) 最判平成 16 年 7 月 20 日・前掲注 5)。評釈には、山田・前掲注 5) 185 頁、阿部泰隆「判批」水野忠恒＝中里実＝佐藤英明＝増井良啓編『租税判例百選〔第 4 版〕』（有斐閣、2005 年）190 頁等がある。なお、原審（東京高判平成 11 年 5 月 31 日訟月 51 卷 8 号 2135 頁）では、「個人から法人に対する無利息貸付については課税されないとの見解が記載されている解説書」をみて、「税務関係者がその編者等や発行者から判断して、その記載内容が税務当局の見解を反映したものと認識し」、「税務当局が個人から法人に対する無利息貸付については課税しないとの見解であると解することは無理からぬところである」とし、「単なる法解釈についての不知、誤解ということはできない」として、「正当な理由」が認められていた。

「……本件各解説書は、その体裁等からすれば、税務に携わる者においてその記述に税務当局の見解が反映されていると受け取られても仕方がない面がある。しかしながら、その内容は、代表者個人から会社に対する運転資金の無利息貸付け一般について別段の定めのあるものを除きという留保を付した上で、又は業績悪化のため資金繰りに窮した会社のために代表者個人が運転資金 500 万円を無利息で貸し付けたという設例について、いずれも、代表者個人に所得税法 36 条 1 項にいう収入すべき金額がない旨を解説するものであって、代表者の経営責任の観点から当該無利息貸付けに社会的、経済的に相当な理由があることを前提とする記述であるということができ、不合理、不自然な経済的活動として本件規定の適用が肯定される本件貸付けとは事案を異にするというべきである。そして、当時の裁判例等に照らせば、被上告人の顧問税理士等の税務担当者においても、本件貸付けに本件規定が適用される可能性があることを疑ってしかるべきであったということが出来る。

そうすると、前記利息相当分が更正前の税額の計算の基礎とされていなかったことについて国税通則法 65 条 4 項にいう正当な理由があったとは認めることができない。〔下線及び傍点は筆者〕

この事例は、同族会社の代表者で出資持分の 98% を有する社員が、同社に対して無利息、無期限、無担保で 3455 億円の貸付けを行ったものであった。「国税局職員が編集又は監修をした解説書の記載と本件事案との異同を検討して、国税通則法 65 条 4 項にいう正当な理由があるとは認められない」としたものと理解されている⁷⁸⁾。「異同」というのは、「形の上では国税局職員の編集した解説書の内容に沿った申告である」ものの、「解説書で挙げられた例と異なる不自然な取引がされた事案」であると判断された点にある⁷⁹⁾。「曖昧で、一般論を提示していない単なる事例判決」とも評されており⁸⁰⁾、「正当な理由」の議論がまだ判例上も緻密にはなされていない(約 2 年後の最高裁平成 18 年 4 月 20 日判決で、「正当な理由」の判断基準などが明確化されることになる)。

78) 判タ 1163 号 (2005 年) 133 頁。

79) 小林宏司「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成 24 年度 (上) 12 頁。

80) 阿部・前掲注 77) 191 頁。

(ウ) 最高裁平成 18 年 4 月 20 日第一小法廷判決

最高裁平成 18 年 4 月 20 日判決では、次のように判示され、「正当な理由」が認められなかった⁸¹⁾。

「……B 税理士が前記のような態様の隠ぺい仮装行為をして脱税をするなどとは予想し得なかったとしても、被上告人は、税務署職員や長男から税額は 800 万円程度と言われながら、これが 550 万円で済むとの同税理士の言葉を信じて、それ以上の調査、確認をすることなく、本件確定申告書の内容をあらかじめ確認せず、確定申告書の控えや納税に係る領収書等の交付を同税理士に要求したり、申告について税務署に問い合わせたりはしなかったというのであって、これらの点で被上告人には落ち度が見受けられ、他方、本件確定申告書を受理した税務署の職員が同税理士による脱税行為に加担した事実は認められないというのである。このような事実関係の下においては、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、過少申告加算税の趣旨に照らしてもなお納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になるものとまでは認めることはできず、本件修正申告によりその納付すべき税額の計算の基礎となった事実が本件確定申告において税額の計算の基礎とされていなかったことについて、国税通則法 65 条 4 項にいう『正当な理由』があると認めることはできない。〔下線は筆者〕」

この事例は、「納税者本人に落ち度があり」、「税務署職員が税理士による脱税行為に加担した事実は認められないといった事情」があり、上記最高裁平成 18 年 4 月 25 日判決とは事案が異なるため、「正当な理由」が認められなかったと理解されている⁸²⁾。同種の事案でありながら、「正当な理由」が認められた最高裁平成 18 年 4 月 25 日判決との違いの「分岐点は、主として不正申告に税務職員が関わっていたか否かにある」と考えられている⁸³⁾。

81) 最判平成 18 年 4 月 20 日・前掲注 3)。評釈には、太田・前掲注 64)、渡辺充「判批」税務事例 38 巻 8 号 (2006 年) 1 頁、関子善信「判批」税務事例 39 巻 4 号 (2007 年) 14 頁、山本・前掲注 74) 190 頁等がある。

82) 川神裕「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成 18 年度 (上) 605 頁。

83) 太田・前掲注 64) 251 頁。

(エ) 最高裁平成24年1月16日第一小法廷判決

最高裁平成24年判決では、次のように判示され、「正当な理由」が認められなかった⁸⁴⁾。

「……所得税基本通達34-4は、その本文の文言のみを見れば、本件保険金に係る一時所得の金額の計算上、本件保険料経理部分を総収入金額から控除することが許容される趣旨に理解する余地のあるものであり、このような理解と同旨の市販の解説書も複数存在していたものである。しかしながら、通達は法令の解釈に則してその意味内容が確定されるべきものであるところ、上記通達も、所得税法34条2項にいう『その収入を得るために支出した金額』とは収入を得た個人が支出したものである金額をいうとの前記……の解釈を踏まえてその意味内容が確定されるべきものであり、その注の記載も含めた全体の意味内容を見ると、使用者の負担した保険料等のうち給与等として課税されたものを控除の対象とすることを原則とする趣旨に解する余地もあるのであって、直ちに上記のような理解が導かれるものとはいえない。また、本件の証拠として提出されている上記解説書について税務当局がその監修等をしていたり、上記解説書が上記のような見解を採るべき法令解釈上の具体的な根拠を示していたりするなどの事情はうかがわれない。そして、上記解説書の採る見解の根拠となり得るような課税実務上の運用や税務当局ないしその関係者の示した見解の有無などの事情については、明らかにされていない。

そうすると、このような状況の下で、上記課税実務上の運用や税務当局ないしその関係者の示した見解の有無などの点について十分に審理することなく、所得税基本通達34-4の文言や市販の解説書に係る前記の事情のみをもつて、前記……の解釈と異なる法令解釈に基づいて行われた過少申告について、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、過少申告加算税の趣旨に照らしてもなお納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合に当たるものということは困難である。したがって、上記の点について十分に審理することなく、本件において上記の過少申告がされたことについて国税通則法65条4項にいう『正当な理由』があるものとした原審の判断には、判決に影響を及ぼすことが明らかな法令

84) 最判平成24年1月16日・前掲注6)。評釈には、堀招子「判批」税経通信67巻5号(2012年)143頁、池本征男「判批」国税速報6212号(2012年)43頁、高野幸大「判批」判時2178号(2013年)146頁等がある。

の違反があるというべきである。〔下線及び傍点は筆者〕

この事例は、「保険料の控除対象につき原告の主張するものと同様の記載をしている市販の解説書があることや所得税基本通達 34-4 の本文の定めがこれと同様に理解される余地があることのみを根拠に正当な理由があると認めた原審の判断」について、「それだけでは正当な理由を認めるに十分でない」と解されたものと理解されている⁸⁵⁾(なお、差戻審でも「正当な理由」は認められなかった⁸⁶⁾)。最高裁平成 27 年 6 月判決と異なり「正当な理由」が認められなかったのは、同判決の事案では旧通達の規定について一義的な解釈のみが成り立つと判断されたのに対し、この判決の事案では通達の規定について複数の解釈が成り立ち得た点などが指摘されている⁸⁷⁾。

(3) 法解釈や事実認定の誤り

ア 原則

最高裁が行った過少申告加算税を賦課すべきでない「正当な理由」の判断は、以上のとおりである。これらの判断に通底するのは、単なる法解釈の誤りや事実認定の誤りの場合に「正当な理由」は認められないと解されている点にあるといえる⁸⁸⁾。

事務運営指針をみても「税法の不知若しくは誤解又は事実誤認に基づくものはこれに当たらない」と記載されている⁸⁹⁾。しかし、単なる法解釈の誤りや、単なる事実認定の誤りとはいいいがたい場合には、「正当な理由」を認めるのが判例の考え方でもある。

イ 法解釈の誤りでも「正当な理由」が認められる場合

例えば、最高裁平成 18 年 10 月判決、最高裁平成 27 年 6 月判決は、単なる法解釈の誤りとはいえないとして「正当な理由」を認めている。すなわち、前者では「その見解に従って上記権利行使益を一時所得として申告したとしても、それには無理

85) 小林・前掲注 79) 13 頁。

86) 福岡高判平成 25 年 5 月 30 日税資 263 号順号 12224。評釈には、佐藤孝一「判批」税務事例 46 卷 1 号 (2014 年) 32 頁、木山泰嗣「判批」税経通信 69 卷 5 号 (2014 年) 176 頁等がある。

87) 橋本・前掲注 71) 195-196 頁、田中・前掲注 71) 113 頁。

88) 金子・前掲注 45) 824 頁。

89) 国税庁長官・前掲注 14) 第 1.1 (1) (注)。

からぬ面があり、それをもって納税者の主観的な事情に基づく単なる法律解釈の誤りにすぎないものということとはできない〔下線は筆者〕と判示された。また、後者では「納税者において、旧通達に従って、匿名組合契約に基づき匿名組合員が営業者から受ける利益の分配につき、これが貸金の利子と同視し得るものでない限りその所得区分の判断は営業者の営む事業の内容に従ってされるべきものと解して所得税の申告をしたとしても、それは当時の課税庁の公的見解に依拠した申告であるといえることができ、それをもって納税者の主観的な事情に基づく単なる法律解釈の誤りにすぎないものということとはできない〔下線は筆者〕と判示された。いずれも課税庁の変更前の見解に基づき申告をした納税者について、単なる法解釈の誤りとはいえないとするものであった。

ウ 事実認定の誤りでも「正当な理由」が認められる場合

次に、事実認定の問題について「正当な理由」が問題になったものをみると、最高裁判平成11年判決では、事後的にみた客観的な認定事実（当該不動産が相続財産にあたること）ではなく、申告時の納税者における認定可能性を考慮した上で「正当な理由」の有無をみるべきことが示された。同判決については、「単なる申告義務の有無についての法令解釈の問題ではなく、申告義務の前提となる事実をどうみるかも絡んでくる問題である」との指摘もなされている⁹⁰⁾。

また、相続開始前に被相続人が国に対して提起していた所得税の更正処分取消請求訴訟が係属中に相続が開始し、その後に同訴訟において処分が取り消されてこれが確定したため、過納金が訴訟承継をしていた相続人に還付された事例がある⁹¹⁾。相続税の申告においてこれを相続財産に含めずに過少申告をしたことについて、「正当な理由」があると認められた（国税不服審判所平成17年裁決⁹²⁾）。これは、納税者からみた課税要件事実の認定の困難を理由にしたものであると考えられる。裁決理由にも、原処分庁が「本件過納金の還付を求める権利を相続財産として申告する

90) 伊藤ほか・前掲注36) 251頁〔今村隆執筆部分〕。

91) 最判平成22年10月15日民集64巻7号1764頁。ただし、「正当な理由」については、審査請求段階で認められて過少申告加算税の賦課決定処分は取り消されていたため、訴訟では審理の対象にならなかった。

92) 国税不服審判所裁決平成17年6月20日裁決事例集69集217頁。評釈には、橋本守次「判批」税理49巻7号（2006年）150頁等がある。

ことを予定して」いなかったことに加え、請求人（納税者）が「本件過納金の還付を求める権利の適正な金額を正確に判断し、申告することは困難であると認められる」と述べられているからである。また、このような事実からすれば、納税者に過少申告加算税を賦課することは「酷」であるとして「正当な理由」が認められているからである。同判決は、「単に過少申告が納税者の税法の不知又は誤解に基づく場合」には「正当な理由」は認められないという一般論も述べている。この点で、この事例は、単なる法の不知や誤解ではないことが認定されたものともいえる。

さらに、無申告加算税を賦課すべきでない「正当な理由」の有無が争われた事案ではあるが、相続財産があることの認識はあるものの全容について認識できなかった場合に「正当な理由」を認めることはできないと判示された判決がある⁹³⁾。具体的には、次のような判示であった。

「……申告が遅延するについては種々の理由があることであるから、無申告加算税賦課の制裁を課するのが納税者に酷であるという特段の事情のある例外的な場合が予想されるので、国税通則法は、66条1項ただし書きにおいて、期限内申告書の提出がなかったことについて正当な理由があると認められる場合には、無申告加算税を課さないこととしている。したがって、これを相続税法に則していうと、期限内申告書を提出しなかったことにつき、無申告としての行政制裁を課されないのは、平均的な通常の納税者を基準として、当該状況下において、納税者が相続税を申告することが期待できず、法定申告期限内に右の申告をしなかったことが真にやむを得ない事情のある場合に限られるものと解するのが相当であり、後記認定のとおり、本件のように、相続財産の一部とはいえ、これを把握し、納税者として相続税の申告をしなければならないと認識すべきであった場合には、そもそも、国税通則法66条1項ただし書きの『正当な理由があると認められる場合』に当たらないのである。〔下線は筆者〕」

同判決は、これに続けて、次のようにも判示している。

「……法は、無申告につき正当な理由がある場合には制裁を課さないが、納税者に相続財産の一部が判明し、それが基礎控除額を超えて申告すべき場合には、判明した分についてとりあえず申告をしたならば、その者に対し、全相続財産についての

93) 大阪高判平成5年11月19日行集44巻11=12号1000頁。評釈には、平石・前掲注62) 191頁等がある。

無申告加算税を課さないこととする一方、右の判明した分さえ申告しない者に対しては、残余の相続財産についての事情の如何を問わず、全相続財産を基にした『納付すべき税額』に所定の率を乗じた金額の制裁を課することとしているのであって、これにより、無申告という事態を防止するための実効性をあげ、一部分だけでも期限内に誠実な納税申告書を提出するよう国民に促すとともに、その納税義務の適正かつ円滑な履行を確保し、健全な申告秩序の形成を図ろうとしているものであって、控訴人らの主張するような限定的な制裁……は採用していないのである。

しかし、本件では、控訴人K及びIは、相続財産の一部とはいえ、相続税の基礎控除額を超える相続財産を認識することができたにも拘らず、その部分についてさえも申告書を提出せず、納税者の自主的な申告に税金の徴収を委ねた申告納税方式の趣旨に反する行為をしたのであるから、被控訴人のした本件処分は、右の納税方式を維持するための制裁として適法なものというべきである。〔下線は筆者〕

また、同判決の第1審では、次のように相続財産の一部を申告した場合で、その一部以外について認識し得なかつた場合には、過少申告加算税を賦課すべきでない「正当な理由」も認められることが判示されている⁹⁴⁾。

「……相当な努力を払ったにもかかわらず法定申告期限内に相続財産の全容が把握できない場合に、とりあえず判明している相続財産の範囲内で相続税の申告をすることが禁止されるわけではなく、かえって、相続財産の全容が判明しない場合であっても、判明している範囲で相続税の申告をすることこそが予定されていると解するのが相当である。そして、このことは、納税者に判明し得た相続財産の価額が控除額（これ以下であれば申告義務はない）を超える場合であれば、その判明し得た相続財産が相続財産全体のどれくらいの割合を占めるかにかかわらず、基本的に妥当するというべきである。

……このような申告さえしておけば、納税者は、少なくとも無申告加算税を賦課されることはない。また、申告までに判明していなかった相続財産が判明した場合にはそれについて修正申告書を提出すれば、更正を予知しない修正申告として（国税通則法65条6項）過少申告加算税を課されることもなく、そうでなくとも、申告した税額の計算の基礎とされなかった部分について、計算の基礎にしなかったことに

94) 神戸地判平成5年3月29日・前掲注42)。

『正当な理由』があれば、やはり過少申告加算税は賦課されない（同法 65 条 4 項）のである。〔下線は筆者〕

こうした事例について、金子教授は「この場合の『納付すべき税額』は、相続人が認識しえた相続財産に対応する税額に限られると解すべきであろう」と評されている⁹⁵⁾。この判決からいえることは、相続財産について申告時において相続税の納税義務者が認識している範囲内で相続税の申告をしていれば、後に他に相続財産があることは判明したとしても、申告時に認識し得なかった事実が明らかとなれば、過少申告加算税を賦課すべきでない「正当な理由」（国税通則法 65 条 4 項）が認められると考えられているということである。つまり、「正当な理由」の判断においては、客観的な事後的な事実認定（客観的な相続財産の範囲）ではなく、申告時において納税者が認識し得た範囲内での申告がなされていれば、行政上の措置としての加算税は賦課されないということである。

エ 検討

このように、納税者が認識し得た事実を重視して「正当な理由」（国税通則法 65 条 4 項）の有無を判定する手法は、不納付加算税を賦課すべきでない「正当な理由」（同法 67 条 1 項ただし書）においても、同じように妥当するのであろうか。

Ⅳ 不納付加算税を賦課すべきでない「正当な理由」

1 不納付加算税

源泉所得税がその法定納期限までに完納されなかった場合、税務署長は、当該納税者から、納税告知（国税通則法 36 条 1 項）に係る税額又はその法定納期限後に当該告知を受けることなく納付された税額の 10% に相当する不納付加算税を徴収する（同法 67 条 1 項本文）。他の加算税が「課する」と規定されているのに対し、不納付加算税が「徴収する」と規定されているのは、自主納付が前提とされている過少申告加算税や無申告加算税と異なり、不納付加算税は納税告知によって徴収するとさ

95) 金子・前掲注 45) 827 頁。

れているからである⁹⁶⁾。

不納付加算税の納税義務は、法定納期限（所定の支払を行った日の属する月の翌月10日）の経過の時に成立する（国税通則法15条2項14号）。そして、税務署長がその決定に係る課税標準及び納付すべき税額を記載した賦課決定通知書を送達することにより、不納付加算税の納税義務は確定する（同法16条1項2号、32条1項、3項。賦課課税方式）。

いずれにせよ、法定納期限までに納付されなかった源泉所得税については、源泉徴収義務者に10%の不納付加算税が賦課され、徴収されることになる。

2 不納付加算税が賦課されない場合

しかし、例外的に次の3つの場合には、不納付加算税は減免される。

1つは、「正当な理由」が認められる場合である（免除事由）。具体的には、当該告知又は納付に係る国税を法定納期限までに納付しなかつたことについて正当な理由があると認められる場合である。この場合には不納付加算税は、徴収はされない（同法67条1項ただし書）。

2つめは、納税告知を予知せずに自主的な納付がなされた場合である（減額事由）。具体的には、源泉所得税が納税告知を受けることなくその法定納期限後に納付された場合において、その納付が、当該国税についての調査があつたことにより当該国税について当該告知があるべきことを予知してされたものでないときである。この場合は、その納付された税額に係る不納付加算税の額は、当該納付された税額の5%に軽減される（同条2項）。

3つめは、法定納期限までに納付する意思があつた場合である（免除事由）。具体的には、2つめの上記納付がされた場合において、その納付が法定納期限までに納付する意思があつたと認められる所定の場合（国税通則法施行令27条の2第2項）に該当してされたものであり、かつ、当該納付に係る源泉徴収による国税が法定納期限から1月を経過する日までに納付されたものであるときである。この場合は、不納付加算税は徴収されない（国税通則法67条3項）。

本稿の対象は、この例外的な取扱いの1つめ（「正当な理由」）である。では、不納

96) 石倉・前掲注1)（「過少申告加算税・無申告加算税・不納付加算税」）25頁、品川・前掲注10) 235頁参照。

付加算税を賦課すべきでない「正当な理由」とは、どのような場合に認められるのだろうか。そもそも、不納付加算税とは、どのような意義を有するものなのか、その制度趣旨も含めて検討する。

3 意義及び判断基準

(1) 学説

ア 国税通則法精解

国税通則法の逐条解説によれば、「源泉徴収による国税は、徴収義務者が納税義務者の納税額を徴収して国に納付するものであって、一般の国税のように納税義務者が直接国に納税するものと異なる納付形態を有している」こと、「この税は、徴収義務者が正当に国に納付しない場合には、国は、納税義務者から直接徴収することなく、徴収義務者のみを相手として強制徴収手続を進める建前になっている」ことから、「徴収義務者のこれらの義務の適正な履行が強く望まれる」とし、国税通則法 67 条は、「源泉徴収による国税を国に適正に納付しない場合の行政制裁としての不納付加算税について規定している」と説明されている⁹⁷⁾。

同書では「正当な理由」(同法 67 条 1 項ただし書)についても解説をされているが、どのような場合にこれが認められるべきかの具体例を提示するのみで、その判断基準については触れられていない⁹⁸⁾。

イ 品川説

品川芳宣教授は、「『正当な理由』に関する解釈論については、……過少申告加算税や無申告加算税の場合とほぼ同様に論じられる」としながらも、「『正当な理由』の意義等については、不納付加算税が源泉徴収等による国税に係るものであるだけに、当該源泉徴収が源泉徴収義務者に対して国税の徴収事務を代行させるという特殊性に応じて、当該事務代行に配慮した若干の特性(弾力的な取扱い)が見られる」と指摘する⁹⁹⁾。ここにいう「取扱い」とは、基本的には事務運営指針に列举された

97) 志場＝荒井ほか・前掲注 23) 759-760 頁。

98) 志場＝荒井ほか・前掲注 23) 761-762 頁。

99) 品川・前掲注 10) 238 頁。

事由を指している¹⁰⁰⁾。具体的には、上述した②給与所得者の扶養控除等申告書等に基づく控除が過大(同第1.1(2))、③遠隔地の収納機関(同(3))、④災害、交通・通信の途絶その他真にやむを得ない事由(同(4))である¹⁰¹⁾。

しかし、それ以上に源泉徴収制度の特殊性を考慮した「正当な理由」の判断基準を提示するものではない。

ウ 課税訴訟の理論と実務

「各種加算税は、行政上の措置としての性質を共通に有してはいる」としながらも、それぞれの加算税は「課税要件を異にする」と説明した上で、「正当な理由」について「源泉徴収制度の特殊性から若干の違いがみられる」とする解説がある¹⁰²⁾。

しかし、この解説においても、「正当な理由」の判断基準は提示されていない。

(2) 裁判例

ア 同一説

不納付加算税の意義やこれを賦課すべきでない「正当な理由」(国税通則法 67 条 1 項ただし書)の解釈について判示された最高裁判決はみあたらない。しかし、次のような裁判例があり、過少申告加算税について判示された最高裁判決と同じように捉えられるべきことが確認されている。これを本稿では、「同一説」と呼ぶことにする。

例えば、大阪地裁平成 20 年判決では、次のように判示されている¹⁰³⁾。

「不納付加算税は、源泉所得税の不納付による納税義務違反の事実があれば、原則としてその違反者に対して課されるものであり、これによって、当初から適正に徴収及び納付をした納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、源泉所得税の不納付による納税義務違反の発生を防止し、適正な徴収納付の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置である。この趣旨に照らせば、

100) 品川・前掲注 10) 244 頁。

101) 国税庁長官・前掲注 15)。

102) 今村隆＝小尾仁＝協博人＝有賀文宣『課税訴訟の理論と実務』(税務経理協会、1998 年) 385 頁、388 頁〔小尾仁執筆部分〕。

103) 大阪地判平成 20 年 3 月 14 日判タ 1276 号 109 頁。評釈には、品川芳宣「判批」税研 24 巻 5 号(2009 年) 88 頁等がある。

源泉所得税の不納付があっても例外的に不納付加算税が課されない場合として国税通則法 67 条 1 項ただし書が定めた『正当な理由があると認められる場合』とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、上記のような不納付加算税の趣旨に照らしてもなお納税者に不納付加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解するのが相当である。〔下線及び傍点は筆者〕

また、同判決の控訴審（大阪高裁平成 20 年判決）では、次のように判示されている¹⁰⁴⁾。

「 国税通則法 65 条 4 項は、過少申告加算税について、不納付加算税に関する同法 67 条 1 項と同様、『正当な理由』があると認められる場合はこれを課さない旨定めるところ、過少申告加算税は、過少申告による納税義務違反の事実があれば、原則としてその違反者に対し課されるものであり、これによって、当初から適法に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置であり、主観的責任の追及という意味での制裁的な要素は重加算税に比して少ないから、同法 65 条 4 項にいう『正当な理由があると認められる』場合とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、上記のような過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいう（最高裁平成 18 年 4 月 20 日第一小法廷判決・民集 60 卷 4 号 1611 頁）。そして、この理は、不納付加算税にも当てはまると解される。〔下線は筆者〕」

判示されている内実は、基本的には変わらない。①不納付加算税が行政上の措置であり、②これを賦課すべきでない「正当な理由」は不当・酷といえるかで判断するとされているからである。しかし、大阪地裁平成 20 年判決（第 1 審）が最高裁判例のない不納付加算税制度について正面から判示しているのに対し、大阪高裁平成 20 年判決（控訴審）は最高裁判例のある過少申告加算税制度の判例法理を引用した上でこれが不納付加算税にも妥当すると整理している。

後者の判示は、不納付加算税が申告納税制度を前提とするものではなく（つまり、申告義務違反に対するものではなく）、源泉徴収制度を前提にした法定納期限までに

104) 大阪高判平成 20 年 10 月 15 日・前掲注 12)。評釈には、品川・前掲注 103) 等がある。

適正な徴収納付がなかったことに対する行政上の措置であることに言及していない点で、(少なくとも説明において) 不正確な判示であるといわざるを得ない。また、単に「この理は、不納付加算税にも当てはまると解される」の一言で過少申告加算税を賦課すべきでない「正当な理由」と同視している点からすると、不納付加算税制度の意義を正確に捉えた上でなされた判決であるのかについても、疑問が残る。

この点では、大阪地裁平成20年判決は、不納付加算税制度について正面から捉えており、大阪高裁平成20年判決に比べると、正確な理解が示されているようにも思われる。しかし、結局のところ源泉徴収制度の特殊性(申告納税制度とは異なる側面)については何ら配慮することなく、過少申告加算税と全く同質に不納付加算税及びこれを賦課すべきでない「正当な理由」を捉えている点では、大阪高裁平成20年判決と変わりがない。

他の裁判例をみても、例えば東京高裁平成23年判決では、次のように判示されている¹⁰⁵⁾。

「不納付加算税に関する通則法67条1項(ただし書)は、『正当な理由』があると認められる場合はこれを課さない旨定めるところ、不納付加算税は、源泉徴収に係る国税がその法定納期限までに完納されなかったという納税義務違反の事実があれば、原則としてその違反者に対し課されるものであり、これによって、当初から適法に納付した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、不納付という納税義務違反の発生を防止し、源泉徴収に係る国税の適正な自主納付の実現を図り、もって徴税の実を挙げようとする行政上の措置であり、主観的責任の追及という意味での制裁的な要素は重加算税に比して少ないから、同法67条1項にいう『正当な理由があると認められる』場合とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、上記のような不納付加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者(源泉徴収義務者)に不納付加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解される(過少申告加算税に関する同法65条4項にいう『正当な理由』についての最高裁平成18年4月20日第一小法廷判決・民集60巻4号1611頁参照)。」

また、国税不服審判所の裁決にも、これと同じような一般論が示されたものがあ

105) 東京高判平成23年8月3日・前掲注29)。

る¹⁰⁶⁾。

以上のとおり、裁判例等をみると、基本的には同一説が採用されているといえる。

イ 異質説

これに対し、他の加算税における免除事由としての「正当な理由」の判断基準とは異なるものとして、不納付加算税を賦課すべきでない「正当な理由」の判断基準を考えるべきとする裁判例も、少数ながら過去にあった。これを本稿では、「異質説」と呼ぶことにする。

(ア) 東京地裁昭和 51 年 7 月 20 日判決

例えば、東京地裁昭和 51 年判決では、次のように判示されている¹⁰⁷⁾。

「 国税通則法 67 条 1 項ただし書にいう『正当な理由』とは、同条に規定する不納付加算税が適正な源泉徴収による国税の確保のため課せられる税法上の義務の不履行に対する一種の行政上の制裁であることにかんがみ、このような制裁を課することが不当あるいは過酷とされるような事情をいい、法定納期限までの不納付の事実が単に納税義務者の法律の不知あるいは錯誤に基づくというのみでは、これにあたりないというべきであるが、必ずしも納税義務者のまったくの無過失までもを要するものではなく、諸般の事情を考慮して過失があったとしてもその者のみに不納付の責を帰することが妥当でないような場合を含むものと解するのが相当である。〔下線は筆者〕」

考慮される「諸般の事情」は明らかではないが、同判決は、「無過失」ではなかったとしても、つまり過失（落ち度）があったとしても、不納付加算税を賦課すべきでない「正当な理由」が認められる余地を認めている。ただし、不納付加算税の特殊性を考慮したものなのかは、明確ではない。

106) 国税不服審判所裁決平成 25 年 5 月 21 日裁決事例集 91 集 1 頁。評釈には、佐藤孝一「判批」税務事例 46 巻 4 号 (2014 年) 1 頁、寺澤典洋「判批」税務事例 47 巻 12 号 (2015 年) 6 頁等がある。また、「税金の納付を委託した金融機関の過誤による納付の遅延など」を「真に源泉徴収義務者の責めに帰することのできない客観的な事情」の 1 つの例として挙げる国税不服審判所裁決平成 20 年 6 月 12 日裁決事例集 75 集 61 頁も、不納付加算税の特殊性を一般論として考慮した解釈は行っていない。

107) 東京地判昭和 51 年 7 月 20 日訟月 22 巻 9 号 2295 頁。

(イ) 神戸地裁平成2年5月16日判決

また、神戸地裁平成2年判決では、次のように判示されている¹⁰⁸⁾。

「源泉徴収に係る所得税は、特別の確定手続きを経ることなく、法律上当然にその納付税額が確定するとさだめる現行の源泉徴収制度は、徴税・納税の能率と便宜に資するが、他方、源泉徴収義務者（支払者）に対し、給与の支払いの際に納付税額を確保することの困難から派生する不利益を課するものであるから、課税要件法定主義（憲法84条）の法意に照らし、源泉徴収義務者が給与の支払の際にその納付税額をできる限り明確に把握することができるよう配慮すべきである。加えて、源泉徴収義務者は、通常、多数の受給者（被用者）を抱えているため処理すべき源泉徴収の事務が膨大であるうえに、課税要件の充足について実質的に調査する強制的制限を全く有しない現状を鑑みると、受給者の申告内容に特に不審な点がない場合、これに基づき納付税額を正しく算出している限り、後に納税告知を受けた場合でも、この告知に係る税額を法定納期限までに納付しなかったことについて正当の理由（国税通則法67条1項但書）があると言うべきである。〔下線は筆者〕」

この判決は、「源泉徴収制度は……源泉徴収義務者（支払者）に対し、給与の支払いの際に納付税額を確保することの困難から派生する不利益を課するものである」として、「源泉徴収義務者が給与の支払の際にその納付税額をできる限り明確に把握することができるよう配慮すべきである」などと判示している。この点に、他の裁判例にみられない源泉徴収制度の特殊性についての配慮がうかがえる。しかし、この判断は控訴審では変更され¹⁰⁹⁾、受給者の申告に従っているだけでは「正当な理

108) 神戸地判平成2年5月16日・前掲注16)。

109) 大阪高判平成3年9月26日・前掲注16)。「支払者は、受給者の申告に従って扶養親族等に該当するものとして扶養控除等して納付している限り、後に税務署長の調査等により扶養親族等に該当しないことが判明したため、納税告知を受けたとしても、この告知にかかる税額を法定納期限までに納付しなかったことについて正当の理由があると解される。」としながらも、「所得税法上、納税義務者が居住者か非居住者によって課税の方法が異なっているが、居住者か非居住者の区別については、右のような規定がないうえ、前記……のとおり支払者は、通常、義務を通じて受給者の国内外の滞在状況、勤務形態、国内外における住所等について把握しているから、実質的な判断をなすことが可能であって、これをさせたとしても不合理とはいえないから、受給者が居住者か非居住者かは、源泉徴収義務者として支払者において判断すべきものであり、支払者の右判断にあたって、受給者の申告が有力な参考資料となるとしても、これに従っていたことのみをもって、不納付につき正当な理由があるとはいえないものというべきである。〔下線は筆者〕」と判示されている。

由」があるとはいえないと判示されている。もっとも、「正当な理由」の有無の判断においてはさまざまな事情の総合考慮がなされるものであるため¹¹⁰⁾、この判決は、他の資料をみても自らに源泉徴収義務が生じること及びその税額についての判断が困難な場合に「正当な理由」が認められることになるのか否かについて明らかにしたのではないといえる。

(ウ) 小括

以上のとおり、異質説を採るようにみえる裁判例も、その内容については統一されているものではないし、いずれも「正当な理由」の判断基準については不明瞭なままである。さらにいえば、いずれの判決をみても、源泉徴収制度の特殊性から生じる判断の困難性を「正当な理由」の判断に一般論として全面的に取り入れようとしているものとまではいえない。

ウ 検討

源泉徴収制度の特殊性は、不納付加算税を賦課すべきでない「正当な理由」の判断において考慮しなくてよいのであろうか。源泉徴収制度は、徴税の便宜の観点から、本来の納税義務者である受給者から国が徴収すべきものを、支払者にその徴収を支払の際に代行させる特質を持つものである。また、源泉所得税の徴収納付義務は、支払時に成立し、手続を要することなく同時に確定する（自動確定方式）。これを別稿では、次のように整理した。すなわち、源泉徴収制度は、(1) 本来の納税義務者ではない者（支払者）に、(2) 所得税の徴収を代行させるものであり、(3) メリットがないまま税徴収の負担のみが支払者に課せられ、(4) その納税義務は法所定の支払により成立し、何らの手続を要せず同時に確定する自動確定方式が採られている（国税通則法 15 条 3 項 2 号）。これらの点で、申告納税制度は異なる特殊な制度である¹¹¹⁾。

では、申告納税制度を前提とした他の加算税とは異なるこうした源泉徴収制度の特殊性は、不納付加算税を賦課すべきでない「正当な理由」の具体的な判断においては考慮されているのだろうか。以下、「正当な理由」（国税通則法 67 条 1 項ただし

110) 橋本・前掲注 71) 195-196 頁参照。

111) 木山・前掲注 21) 75-77 頁参照。

書)の有無が判断された裁判例等における判断の過程(あてはめ部分)をみることにする。

4 「正当な理由」について判断がなされた裁判例等

(1) 「正当な理由」が認められたもの

ア 国税不服審判所昭和55年3月11日裁決

ヌード劇場を営む者が、自己が興行したヌードショウの出演者に出演料を支払う際に、源泉所得税の徴収納付(所得税法204条1項)を行っていない事例で、不納付加算税を賦課すべきでない「正当な理由」(国税通則法67条1項ただし書)が認められた裁決がある¹¹²⁾。「正当な理由」が認められたのは、次のような理由であった。

「……従来その源泉徴収事務を滞りなく行ってきた請求人が、たまたま同業者の会合の際、近時のストリップショウないしヌードショウは、出演者が舞台において、いきなり裸体等を観客にさらすもので、何ら演技は行わないのであるから源泉徴収の必要がないということをG税理士から聞いたため、いったんその事務を取止めたものの、なおG税理士独自の法解釈について疑義を抱いたので、その解決を図るための指導を原処分庁に対して求めてきたことにほかならないと認めるべきである。

そうだとすると、本件の源泉徴収をすべきかどうかについて、迷いながら原処分庁を訪れている請求人に対して、何らかの指導を行っていたならば、請求人の従来からの徴収、納付の事績からみて、本件の源泉徴収に係る所得税はその納付が行われたであろうことが十分推認される。

……従って、再度にわたる源泉徴収すべきかどうかの請求人の問い合せに対して、何ら原処分庁の指導が行われなかったことに起因する本件源泉徴収に係る所得税の不納付は、国税通則法第67条第1項ただし書の『正当な理由』に当り、本件不納付加算税はこれを取消すのが相当である。〔下線及び傍点は筆者〕

これは、「税理士独自の法解釈について疑義を感じたので、C税務署の担当職員に源泉徴収を行うべきかどうかを検討してほしい旨申出」たものの、「当該検討結果についての回答がないため、更にC税務署長に対し上申書を提出し」たという事例の

112) 国税不服審判所裁決昭和55年3月11日裁決事例集19集7頁。

下での判断であるが、税務署職員に相談をしたものの適切な回答を得られなかったことを理由に「正当な理由」を認めたものと考えられる¹¹³⁾。裁決であったためか、「正当な理由」が比較的容易に認められているように思われるが、この事例からわかるのは、申告納税制度を前提としない不納付加算税においても、税務署の指導を仰ぐ例はある点である。すなわち、その不回答や誤回答（誤指導）があった場合における「正当な理由」の判定が、不納付加算税においても問題になることが示された例といえる（なお、現行の事務運営指針には、誤指導等の税務署側の回答を要素とする例は挙げられていない¹¹⁴⁾）。

イ 大阪地裁平成 20 年 3 月 14 日判決

破産管財人が破産会社の元従業員に行った配当（退職手当の支払）について、源泉徴収義務が生じることを前提に賦課された不納付加算税について「正当な理由」（国税通則法 67 条 1 項ただし書）が認められた裁判例がある（大阪地裁平成 20 年判決¹¹⁵⁾。「正当な理由」が認められたのは、次の理由によるものであった。

「……破産債権の配当に係る破産管財人の源泉徴収義務については、課税庁が個別の事案においてこれを肯定する見解を表明した例が過去にあったことが認められる上、これを否定する旨の見解を通達や課税庁の職員が監修等をした公刊物において表明したこともなかったものの、課税庁によって破産管財人に対する源泉所得税の納税告知等の処分がされた例は従前ほとんどなかった。また、上記源泉徴収義務につき、学説上は見解が分かれているものの、破産管財業務に携わってきた弁護士等によってこれを否定する見解を採るべきとする論稿が複数発表されるとともに、平成 5 年 9 月ころ以降、この見解を採る旨が東京、大阪、名古屋の各地方裁判所の破産事件担当部から公表され、破産実務において、これに従った取扱いが長期にわたりされてきており、関連判決以前に破産債権の配当に係る破産管財人の源泉徴収義務について判示した裁判例も存在しなかったのである。これらによれば、遅くとも

113) 品川・前掲注 10) 248 頁は、「納税者が税法の解釈を誤解したことにやむを得ない事情があったと認められ、かつ、納税者の税法解釈の疑義に関する照会に対し何らの返答もせず課税処分を行うことについて税務官庁側の落度が認められたもの」と評している。

114) 国税庁長官・前掲注 15) 参照。

115) 大阪地判平成 20 年 3 月 14 日・前掲注 103)。控訴審は大阪高判平成 20 年 10 月 15 日・前掲注 12)。上告審は最決平成 22 年 12 月 17 日・前掲注 13)。

平成5年以降、破産債権の配当について破産管財人は源泉徴収義務を負わないという実務慣行が形成され、破産裁判所も破産管財人もその旨の共通認識の下に破産管財業務を遂行ないし監督し、課税庁においてもこれに対する態度を明確にしないままこのような実務慣行をいわば黙認してきたものということができる。このことに加えて、個別的執行手続等における配当については源泉徴収義務がないと解する余地があることなどからして、破産手続においても破産債権の配当について破産管財人には源泉徴収義務はないとする見解にも相応の論拠があるといえることをも併せ考えると、破産管財人において、破産債権の配当について破産管財人に源泉徴収義務はないとして、これに係る源泉所得税の徴収及び納付をしなかったとしても、それには無理からぬ面があり、それをもって当該破産管財人の主観的な事情に基づく法律解釈の誤りにすぎないものということとはできない。〔下線は筆者〕

主として、①源泉徴収をしない実務慣行があったことと、②納税者（破産管財人）が採用した解釈にも相応の論拠があったことの2点から「正当な理由」が認められており、納税者が源泉徴収を行わなかったことは、単なる法解釈の誤りではないと判断されたものである。単なる法解釈の誤りとされなかったのは、最高裁平成18年10月判決等と同様に「税務官庁側の何らかの不幸（落度）に起因するもので……いわば信義則に反する面も有する」との指摘もある¹¹⁶⁾。ここで興味深いのは、この論点については、本判決により、先に不納付加算税の賦課決定処分が「正当な理由」が認められたことにより取り消されたが、後の関連訴訟における最高裁判決では、そもそも源泉徴収義務がなかったと判断されたことである¹¹⁷⁾。

加算税を賦課すべきでない「正当な理由」の判断は、たぶん附帯税の適法性固有の問題ではなく、本税（源泉所得税）の徴収納付義務の成否（納税告知処分の適法性）の問題にも密接に関連する、ということである。

ウ 国税不服審判所平成25年5月21日裁決

賃貸人に対して支払った店舗等の賃借料について、当該賃貸人が居住者から非居住者に変更されたため、非居住者となった日以後に支払った賃借料について、源泉

116) 品川・前掲注103)91頁。

117) 最判平成23年1月14日・前掲注11)。第1審は大阪地判平成18年10月25日判タ1225号172頁。控訴審は大阪高判平成20年4月25日訟月55巻7号2611頁。

所得税の徴収納付義務を怠ったとして賦課された不納付加算税について「正当な理由」(国税通則法 67 条 1 項ただし書)が認められた裁決がある¹¹⁸⁾。理由は、次のとおりであった。

「……請求人が本件賃貸人と接触した事実は認められず、その必要性もなかったものと認められ、……本件賃貸借契約に係る月々の賃借料の支払は契約締結時から一貫して本件賃貸人口座に振り込まれており、その支払に際して本件賃貸人から領収書等住所が分る何らかの書類が交付された事実は認められず、請求人の住所の変更を知り得る状況にはなかったと認められる。

これらのことからすると、本件賃貸借契約に係る取引において、本件賃貸人が非居住者に該当することになったことを請求人が直ちに知り得る状況にはなかったと認められる。

……請求人は、平成 24 年 4 月 17 日に本件管理人から連絡があって初めて、本件賃貸人が非居住者に該当することとなったことを了知するに至ったことが認められ、平成 24 年 1 月 20 日及び同年 2 月 20 日に本件賃貸人口座に振り込んだ本件各賃借料について、所得税を源泉徴収すべきであったことを認識し、現実……同年 4 月 26 日に納付手続を採っており、本件管理人から連絡後、遅滞なく納付する意思を有していたものと認められる。

……そうすると、請求人は、本件賃貸人が非居住者に該当することとなった事実を直ちに知り得ていれば、当然に法定納期限内に納付が行われたであろうことは、十分推認され、本件各源泉所得税額の納付が法定納期限後となった原因は、本件賃貸人からの連絡が遅れたためであると認められる。

……以上のことからすると、請求人には、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があったというべきであり、……不納付加算税の趣旨に照らしても、なお、不納付加算税を賦課することが不当又は酷になる場合に該当するというべきである。〔下線は筆者〕」

このように、①非居住者に該当することになったことを知り得る状況になかったこと、②認識後は直ちに納付していることから、そのような意思を有していたことを挙げ、その事実を直ちに知り得ていれば当然に法定期限内に納付が行われたこと

118) 国税不服審判所裁決平成 25 年 5 月 21 日・前掲注 106)。

が十分に推認されるとしている。このことからすると、本裁決は、非居住者該当性という法的判断の前提として、支払者にこれを基礎づける事実の認識がなかったとしても（客観的な事実認定の誤りがあったとしても）、支払時に当該事実を認識することが困難であったことを理由に「正当な理由」を認めたものといえる。

なお、本裁決に対しては、「所得税法6条等の規定から当然に導かれる源泉徴収義務者が負っている義務の内容を看過している」などとする批判もある¹¹⁹⁾。

他方で、「所得税法6条、同212条等の解釈から、たといXにAの非居住者該当性に係る判定の確認・調査負担が一般的に随伴する（予定されている）としても、その点から直ちに不納付加算税の賦課決定処分 of 適法性までもが導出されるわけではない」との評釈もある¹²⁰⁾。

調査確認については、すでに述べたとおりであり、支払者の認識を前提に「正当な理由」を認めた本裁決は、極めて妥当といえる。

(2) 「正当な理由」が認められなかったもの

ア 神戸地裁平成2年5月16日判決

電気製品の輸出を業とする株式会社である納税者が、同社の代表取締役Nに対して支払った役員報酬について、Nが非居住者に該当することを前提に源泉所得税を納付していたところ、所轄税務長から、Nは居住者に該当するとし、かつ、役員報酬について居住者であるとして行った告知処分の税額合計額を先納付したことについて、支払者である納税者がNに貸付けたもの同視して認定利息を給与として計算した事例がある。裁判所は、不納付加算税を賦課すべきでない「正当な理由」(国税通則法67条1項ただし書)を認めなかった(神戸地裁平成2年判決)¹²¹⁾。理由は、次のとおりである。

「Nは、原告に対し、Nが昭和51年以来香港に在住する旨の在香港日本国総領事作成の在留証明書を添付して、住所を右のとおりとする『昭和57年分給与所得者の扶養控除等(異動)申告書』を提出したことが認められる。しかしながら、他方、前叙のとおり、Nは昭和57年3月から同年12月までの間原告の代表取締役であつた

119) 佐藤・前掲注106)5頁。

120) 寺澤・前掲注106)13頁。

121) 神戸地判平成2年5月16日・前掲注16)。

こと、原告は、昭和 57 年 3 月 31 日付けで被告から N を居住者とした納税告知を受け、N の住所に関する被告の判断を知ったことをも総合考慮すると、原告は、本件告知に係る納付税額について、同告知の前に、被告と個別に連絡するなどして臨機な対応をすることができたと言うべきであるから、前記正当の理由があると評価することはできない。」

上記のとおり「正当な理由」については異質説に立ちながらも、その判断においては、当該納税者（原告）の立場からすれば、臨機応変な対応が可能であったとして「正当な理由」を認めなかったものである。

イ 東京地裁昭和 51 年 7 月 20 日判決

ホステスに対する報酬の支払について源泉所得税の徴収納付を行わなかった支払者に「正当な理由」が認められなかった裁判例がある（東京地裁昭和 51 年判決）¹²²⁾。

「……原告は、前記の法改正によりホステスに支払った報酬等の所得税が源泉徴収制となり、原告が徴収及び納付義務を負うことになったことについて、遅くとも本件処分の対象たる源泉所得税のうち最初に法定納期限が到来する昭和 45 年 1 月分の報酬等の支払いのときまでには、これを知り得る機会が十分にあったものであり、その後も同様であったと推認できるのであって、仮に原告が本件処分の対象たる源泉所得税についての徴収及び納付義務の存在を、その報酬等を支払った当時知らなかったとすれば、この点について原告に過失のあることは到底否定できないものというべきである。

……被告としても担当部署間の連絡体制を整備していれば、本件処分よりは早い時期に、遅くとも被告係官の前記指導がなされた昭和 46 年 12 月ころには、原告の本件の源泉所得税の不納付の事実を知り得たはずであり、そうすれば原告に対し不納付の事実を直接指摘する等のことによって不納付の発生あるいは拡大を防止できた可能性があったものと解せられる。

しかしながら、右のような双方の事情を斟酌対比してみても、なお原告が被告から不納付の事実を指摘されるまでもなく、本件処分の対象となった所得税の源泉徴収義務の存在を、その最初の法定納期限までに十分知り得べき状況にあったもので

122) 東京地判昭和 51 年 7 月 20 日・前掲注 107)。

あることを否定しえない以上，被告が不納付を指摘しなかったとの事実は原告の事件源泉所得税の不納付の正当理由の有無の判断についてさほどの影響を与えるものではないというべきであるから，右の不納付につき原告に正当な理由があるものとは認められないといわざるをえない。〔下線は筆者〕

この事例では，源泉徴収義務が生じることを知らなかったという事情であり，本質的には法の不知（単なる法解釈の誤り）の問題である。この点について，裁判所は上記のとおり，被告（課税庁）にも落ち度を認めながらも，原告（納税者）に過失があることを理由に「正当な理由」を否定している。「正当な理由」が認められなかった事例であるが，「所得税の源泉徴収義務の存在を，その最初の法定納期限までに十分知り得べき状況にあった」ことを理由にしていることからすると，支払者が自らに源泉徴収義務が生じることを認識することが困難であった場合には「正当な理由」が認められる可能性があり得ることも示しているといえる。

ウ 大阪高裁平成 20 年 10 月 15 日判決

破産管財人に対する報酬の支払について源泉徴収義務を負うことになる支払者が，源泉所得税の徴収納付を行わなかったことについて「正当な理由」（国税通則法 67 条 1 項ただし書）が認められなかった裁判例がある（大阪高裁平成 20 年判決）¹²³⁾。理由は，次のとおりであった。

「……本件までに，管財人報酬は源泉徴収の対象ではないという趣旨の通達が発出され，そのような課税実務が定着し，あるいは，国税庁職員が関与した文献等でそのような見解が示された等，課税当局が管財人報酬にかかる源泉徴収義務を否定していると信ずるに足る積極的根拠があったと認めるに足る証拠はなく，また，文献上も定説と呼ぶべきものがあったとは認められないし，裁判所の破産担当部のマニュアル等にも否定する記載があったわけではなく，逆に名古屋地裁破産部は平成 19 年に源泉徴収義務を肯定する旨見解を改めており，必ずしも確定的とはいえず，従来，源泉徴収されていなかったことがどのような根拠によるのか明らかでない。しかるところ，管財人報酬は，破産法上も『報酬』とされ，所得税法 204 条 1 項 2 号の『報酬』に当たると解する方が文言上自然であり，また，管財人報酬債権

123) 大阪高判平成 20 年 10 月 15 日・前掲注 12)。

自体は財団債権であることが明らかであるが、破産管財人が補助者を雇用した場合の賃金も財団債権であり、これについて破産管財人に源泉徴収義務があることには異論がない（弁論の全趣旨）。このような事情にかんがみると、本件では、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、不納付加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者（A）に同税を賦課することが不当又は酷になるとはいえない。〔下線は筆者〕

同じ事件における別論点（破産管財人が破産会社の元従業員に行った退職手当の支払）と異なり（大阪地裁平成 20 年判決参照）、納税者の見解には相応の論拠があったとはいえないとされた点が、結論を異にした理由であると考えられる。

エ 東京高裁平成 23 年 8 月 3 日判決

国内不動産を購入した者が、譲渡対価を非居住者に対して支払った際に源泉所得税を徴収納付しなかったことについて「正当な理由」（国税通則法 67 条 1 項ただし書）が認められなかった裁判例がある（東京高裁平成 23 年判決）¹²⁴⁾。理由は、次のようなものであった。

「……不動産取引においても、買主が売主の住所・居所、資力その他の事情や属性に強い関心を有するのが通常であり、特に売主の住所・居所が国内にあるか否かの調査確認については、売買契約書の作成、不動産登記事項証明書の確認、売主からの委任状及び印鑑証明書等の入手又は売主への直接確認等の方法により容易に行うことができる上、そのような確認ができず、居住者か非居住者かの確認に疑義が存在するのであれば、源泉徴収義務に相当する額の支払を留保するなどの措置を採ることも十分に可能である」

東京高裁平成 28 年判決の事案と異なり、上記判示の「売買契約書の作成、不動産登記事項証明書の確認、売主からの委任状及び印鑑証明書等の入手」については、確かに客観資料の収集として行ふべきであったといえる。しかし、非居住者の判断ができない場合に「源泉徴収義務に相当する額の支払を留保する」というのは、支払者の立場を正解しないものといわざるを得ない。支払者は、総合判断によって判定される住所及び居所の所在次第で、源泉徴収義務を負わないにもかかわらず源泉

124) 東京高判平成 23 年 8 月 3 日・前掲注 29)。

所得税相当額の支払を怠れば、不完全履行として受給者から支払を求められる一方で、源泉徴収義務があると判断された場合には所轄税務署長から納税告知処分及び不納付加算税賦課決定処分をされる弱い立場にあるからである。支払者として行うことができる調査確認を何ら行っていない場合に「正当な理由」を認めてよいかについては検討しなければならないとしても、源泉徴収義務が生じるか否かについては疑義がある場合に源泉所得税相当額の支払を留保すればよいというのは、「正当な理由」を否定する事情にはならないと思われる。

(3) 小括

以上のように、源泉徴収制度の特殊性は、基準そのものには取り入れられていなくとも、その具体的な判断の過程においては、単なる事実認定の誤りとして処理せずに、源泉徴収義務が発生するための要件を基礎づける事実についての認識可能性を考慮し、これが困難であった場合に「正当な理由」を認めた裁判例・裁決例は複数ある。ただし、このような納税者の認識可能性を考慮した「正当な理由」の判断は、過少申告加算税・無申告加算税においてもみられたところであり、加算税制度が行政上の措置であることから、いずれの「正当な理由」においても考慮しなければならない要素の1つであるともいえる。

そのように考えると、「正当な理由」の判断過程において支払者の事実の認識についてその困難性を考慮すべきことは他の加算税における「正当な理由」と同レベルでよいのかという問題が生じる。しかし、不納付加算税は、他の加算税とは異なり、申告納税制度ではなく源泉徴収制度を前提にしている。そうである以上、やはり源泉徴収制度の特殊性を十分に考慮しなければならないのではないだろうか。また、仮にそうだとすると、判断過程において考慮すればよいのではなく、「正当な理由」の判断の基準の段階において異質説のように、源泉徴収制度の特殊性を考慮すべきことになるのではないだろうか。

V 検討——事務運営指針の改正も含めて

不納付加算税を賦課すべきでない「正当な理由」については、他の加算税を賦課すべきでない「正当な理由」と全く同一に論じることは適切ではない。他の加算税

制度とは異なり、申告納税制度が前提とされているわけではないからである。

そして、不納付加算税は、支払者に自動確定方式により徴収納付義務が課されることになる源泉徴収制度を前提に、法定納期限までに納付できなかったことに対する行政上の措置を賦課するものである。この源泉徴収制度は、徴税の便宜から国の税徴収を支払者に代行させる側面があり、支払時に源泉徴収義務の成立及びその税額について明確な判断が可能であることが前提とされている。

ところが、支払時に自らに源泉徴収義務が成立すること及びその税額について明確に判断することが困難である場合があり得る（本稿の2つの事例を参照）。しかし、そのような場合には不納付加算税を賦課しても、法定納期限までの源泉徴収義務の履行を期待することができず、不納付加算税の制度趣旨が妥当しない。より具体的にみると、上述の加算税制度の意義の点からも、機能の点からも適切でない。前者については、徴収納付義務の履行の確保を図り、源泉徴収制度の定着を促進するという意義（趣旨目的）は、判断が困難な支払者に対しては意味をなさず有効でない。後者についても、①予防機能のうち一般予防機能についても特別予防機能についても、また、②租税行政秩序維持機能についても、こうした判断が困難な支払者に対しては意味をなさないからである。

したがって、支払時に自らに源泉徴収義務が成立すること及びその税額について明確に判断することが困難である場合には「正当な理由」が認められ、不納付加算税は賦課されないと解すべきである。この点で、他の加算税制度における「正当な理由」以上に、源泉徴収義務の成立及び税額についての判断の困難性を、不納付加算税を賦課すべきでない「正当な理由」（国税通則法 67 条 1 項ただし書）の判断においては重視すべきである。

最高裁は平成 18 年以降にさまざまな事例で「正当な理由」の判断基準を示し、その判断を行っている。しかし、そのいずれも不納付加算税を賦課すべきでない「正当な理由」についての判断ではなく、国税通則法 67 条 1 項ただし書についての最高裁の先例は未だ存在していない。今後、最高裁で（下級審でも同様である。）、不納付加算税を賦課すべきでない「正当な理由」（同法 67 条 1 項ただし書）の有無を判断すべき事例があらわれたときには、同一説ではなく異質説に立った判断基準が示されるべきであり、そのような基準の下で判断がなされるべきである。

より具体的にいえば、次のとおりである。すなわち、不納付加算税は法定納期限

までに適正な徴収納付がなされないことに対する行政上の措置であるところ、適正な徴収納付は特殊性を有する源泉徴収制度を前提にするものであるから、徴税の便宜から支払段階で徴収納付義務を課されることになる支払者にとってその判断及び結果において不利益が生じないように配慮が求められる。そこで、その「正当な理由」の判断においても、過少申告加算税における「正当な理由」の判断とは異なり、支払時に自らに源泉徴収義務が成立すること及びその税額について明確に判断することが困難な場合にまで不納付加算税が賦課されることがないように十分な配慮をした認定がなされるべきである。

この点で、不納付加算税を賦課すべきでない「正当な理由」が認められる場合を例示した事務運営指針についてみると¹²⁵⁾、(i) 給与所得者の扶養控除等申告書等に基づく控除が過大(第1.1(2))、(ii) 遠隔地の収納機関(同(3))、(iii) 災害、交通・通信の途絶その他真にやむを得ない事由(同(4))といった源泉徴収制度の特殊性を考慮した事由も、確かに挙げられている。しかし、これらの例示で上記判断の困難性が考慮されているものは(i)のみであり、それ以外に判断の困難性を考慮した事由は他に挙げられていない。そこで、このように源泉徴収義務及びその税額を支払者が判断することが困難であった場合についても、(iii)にある「やむをえない事由」とは別に、具体的な例示としての追加をする改正がなされるべきである¹²⁶⁾。

また、税務署職員等による誤指導についても、非居住者や債務免除益の事例のように判断が難しい支払が今後も増えると考えられるため、源泉徴収義務が生じる支払を行うまえに税務署職員に納税者が相談することはあり得るはずである(そもそも、上記のとおり税務署からの不回答を理由に「正当な理由」が認められた裁決もあった)。そこで、税務署職員の誤指導があった場合についても、過少申告加算税を

125) 国税庁長官・前掲注15)。

126) 競馬事件においては、最高裁判決が下されるたびに(最判平成27年3月10日刑集69巻2号434頁、最判平成29年12月15日民集71巻10号2235頁)、所得税基本通達の改正がなされたことを考えると(所得税基本通達34-1(2)についての平成27年改正、平成30年改正)、不納付加算税を賦課すべきでない「正当な理由」についても、これを正面から取り上げた最高裁判決が下されるまで、事務運営指針の改正は不要であるとの考え方もあるであろう。しかし、通達や事務運営指針の改正が、最高裁判決を待つかたちの受け身になる必然性はない。

賦課すべきでない「正当な理由」と同じように¹²⁷⁾、不納付加算税を賦課すべきでない「正当な理由」が認められる例として、事務運営指針に追加すべきである¹²⁸⁾。

おわりに

本稿では、不納付加算税を賦課すべきでない「正当な理由」(国税通則法 67 条 1 項ただし書)の判断においては、過少申告加算税を賦課すべきでない「正当な理由」(同法 65 条 4 項)とは異なる観点が必要であり、源泉徴収制度の特殊性に十分に配慮すべきことを論じた。

最高裁判決が未だない不納付加算税制度の意義及びこれを賦課すべきでない「正当な理由」の解釈について、他の加算税と異なる考え方(異質説)を採用すべきと考える筆者の見解が、制度の限界事例が増えている源泉徴収制度の法的解釈及び運用に役立つところがあれば幸いである。

(追記)

本稿は、6 卷 2 号に掲載された青山学院大学判例研究所 2016 年度ワークショップ(租税行政法)による研究成果の一部「源泉徴収制度をめぐる諸問題—特別密接関係と支払者に注意義務はあるのかを中心に—」の続編である。

127) 国税庁長官・前掲注 14) 第 1.1 (3) 参照。

128) 税目ごとに発遣されているものの、税目ごとにその事務運営において最も例示すべき事項が示されているに過ぎないとの見解もある(酒井・前掲注 61) 99 頁)。事務運営指針の解釈としては妥当であるが、見逃されることがないように、誤指導の例は明確に同指針に記載されるべきである。